Der Schutz des Steuerpflichtigen nach der Reichsabgabenordnung.

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen
Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
Juristische Abteilung
der Eberhard-Karls-Universität Tübingen

vorgelegt von

Richard Wiest aus Kirchheim u. Teck.

1926.

Der Schutz des Steuerpflichtigen nach der Reichsabgabenordnung.

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen
Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
Juristische Abteilung
der Eberhard-Karls-Universität Tübingen

vorgelegt von

1926

Richard Wiest aus Kirchheim u. Teck.

*7643

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Referent:

Prof. Dr. v. Pistorius, Staatsminister a. D.

Meinen lieben Eltern.

Übersicht.

Vorwort.

I. Teil.

A. Einführung. Seite

§ 1. Die Aufgabe 11
§ 2. Die Grundlage des Problems 12

B. Geschichtliche Grundzüge des Steuerschuldnerschutzes.

§ 3. Vom landesherrlichen Hoheitsstaat zum Polizeistaat . 13
§ 4. Der Rechtsstaat und seine Wandlungen 16

II. Teil. Das geltende Recht.

A. Die Grundsätze und ihre allgemeine Anwendung.

§ 5. Das Steuerrechtsverhältnis 19
§ 6. Der Gesetzesschutz 21
§ 7. Der Billigkeitsschutz: I. Allgemeines 22
II. Steuerstundung und Steuererlaß 25

B. Der Steuerpflichtige und die Behörde.

§ 8. Staatsinteresse und fiskalisches Interesse 27
§ 9. Die Organisation der Verwaltung 30
§ 10. Die Ausschließung und Ablehnung von Beamten . . 35
§ 11. Der Geheimnisschutz in der AO. 36
§ 12. Die Vertretung d. Steuerpflichtigen durch Bevollmächtigte 40

C. Die Vermeidbarkeit des Steuertatbestandes.

§ 13. Steuerersparung und Steuerumgehung 41

D. Der Schutz des Steuerpflichtigen im Verfahren.

§ 14. Ermittlung und Veranlagung der Steuer 47
§ 15. Das Rechtsmittelverfahren 53
§ 16. Die außerordentlichen Rechtsbehelfe 62
§ 17. Der Schutz im Beitreibungsverfahren 63
§ 18. Die Gegenansprüche des Steuerpflichtigen im Verfahren 67
§ 19. Die Kosten des Verfahrens 71

E. Die Sicherung der Rechtsstellung des Steuerpflichtigen im Verfahren der RAO.

§ 20. Allgemeines 74
§ 21. Die mangelhafte Verfügung 75
§ 22. Die formelle Rechtskraft der Verfügungen 75
§ 23. Die materielle Rechtskraft der Verfügungen und ihre Abänderlichkeit 76
§ 24. Die Berichtigung und die Neuveranlagung 81

F. Der Steuerpflichtige im Strafrecht und im Strafverfahren.

§ 25. 83

III. Teil.

Zusammenfassung und Ergebnis.

§ 26. 85

Literaturverzeichnis.

Ball, Curt, Einführung in das Steuerrecht 1922.
Steuerrecht und Privatrecht, Mannheim 1924.
Steuerrecht und Privatrecht in St. u. W. IV, Sp. 180 ff.

Becker, Enno, Die Reichsabgabenordnung, Commentar 4. Aufl. 1925.

Burckhardt, J., Die Kultur der Renaissance in Italien, 11. Aufl.

Cattien, Hans, Reichssteuerstrafrecht u. Reichssteuerstrafverfahren. Berlin 1925.

Conrad, Das Steuergeheimnis nach der AO. in St.A. 1922, S. 49.

Damaschke, Ad., Geschichte der Nationalökonomie, 11. Aufl.

Fleiner, Fritz, Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts, 6./7. Aufl. 1913.

Friedrichs, Grundzüge des Steuerrechts im Reich u. in Preußen. Berlin 1925.

Handbuch der Steuergesetzgebung Württembergs, Stuttgart 1835.

Heinrich, Handbuch des Steuerstrafrechts, Berlin 1924.

Hensel, Albert, Steuerrecht, Berlin 1924.

Herrmann, Das Beitreibungsverfahren der AO., Berlin 1921.

Kloß, Richard, Die Reichsabgabenordnung, Berlin 1924, bei Marcuse, Das neue Reichssteuerrecht.
Steuerschuldnerschutz, Berlin 1921.
Rechtskraft in Steuersachen in St. u. W. IV., Sp. 1 f.

Lassar, Der Erstattungsanspruch im Verwaltungs- u. Finanzrecht 1921.

Lelewer, Herm., Steuerstrafrecht Berlin 1925.

Lucas, Hans, Der Steuerbescheid nach deutschem und preußischem Steuerrecht, Diss. Bonn 1922.

Marcuse, Paul, Das neue Reichssteuerrecht, 4. Aufl., Berlin 1924.

Mayer, Otto, Deutsches Verwaltungsrecht, 2 Bde., 3. Aufl. 1924.

Meisel, F., Das Strafrecht der Reichsabgabenordnung, sein Prinzip und seine Technik 1920.

Mrozek, ⟨Böthke-Arlt-Pünder⟩, Commentar zur Reichsabgabenordnung in Handbuch des Steuerrechts in Einzelkommentaren. 3. Aufl. Köln 1925.

Pape, Ernst, Allgemeine Grundzüge des Steuerstrafrechts in „Steuertagesfragen", Berlin 1924.

Pistorius, Th. v., Die deutsche Finanzwirtschaft u. der Ausweg aus der Not. 1920.
Steuer- oder Ertragsanteil? Jena 1919.
Unser Steuerrecht, Stuttgart 1919.
Die Einkommensteuerlüge 1924 in St. u. W. III., Sp. 1285 ff.

Rümelin, M. v., Die Billigkeit im Recht, Tübingen 1921.

Schranil, Rudolf, Besteuerungsrecht und Steueranspruch. Wiener Staatswissenschaftliche Studien, Bd. VIII, Leipzig-Wien 1925.

Stammler, Rud., Lehrbuch der Rechtsphilosophie 1922.

Strafgesetzentwurf amtlicher, 1925.

Struben, Dd. Gg., Nebenstunden 1789.

Rechtliche Bedenken.

Strutz, Georg, Die Grundlagen des Steuerrechts, Berlin 1922.

Handbuch des Reichssteuerrechts, 2. Aufl. 1924.

Die künftige Gestaltung der direkten Reichssteuern vom Einkommen und Vermögen 1924, in „Steuertagesfragen".

Wagner, Adolf, Finanzwissenschaft, 2. Aufl. 1890.

Waldecker, Ludw., Vorschläge zur künftigen Ausbildung der Reichssteuerbeamten, Stuttgart 1920 (Referat auf der Konferenz von Hochschullehrern in Weimar am 20. 7. 19).

Steuerrecht oder Fiskalismus in FA. 42, Jahrg. 1925, I., S. 69 f.

Zeitschriften.

	Abkürzungen
Amtsblatt der Reichsfinanzverwaltung	RFBl.
Deutsche Juristenzeitung	DJZ.
Deutsche Steuerzeitung	DStZ.
Finanzarchiv, hersg. v. G. Schanz	FA.
Juristische Wochenschrift	Jur.W.
Recht und Wirtschaft	R. u. W.
Reichsgesetzblatt	RGBl.
Reichssteuerblatt	RStBl.
Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs	RFH.
Steuer und Wirtschaft	St. u. W.

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41550010_0097

Vorwort.

Der Schutz des Steuerzahlers ist eine politische Forderung, die dem Staatsbürger unserer Zeit durchaus geläufig ist. Der heutige Finanzbedarf des deutschen Reiches ist infolge der Erweiterung des staatlichen Aufgabenkreises einesteils, andernteils aber durch die lastenden Nachwirkungen eines verlorenen Krieges in einem Maße angewachsen, das schlechthin beispiellos in der Geschichte ist. Zur Deckung dieses ungeheuren Bedarfes ist das Reich vorzugsweise auf Steuern angewiesen, deren Anspannung eine psychologische Einstellung der Steuerpflichtigen zeitigt, die in vorauszusehenden und wohlbekannten Symptomen, nämlich in erhöhter Steuerscheu und erhöhtem Steuerkampf, im krassesten Fall in Steuerhinterziehung sich zeigt. Der unverminderte Fortbestand der Notwendigkeit, hohe Steuern zu erheben, läßt solche Symptome mit Besorgnis betrachten, zumal diese offenen Geheimnisse in der Presse je nachdem Gegenstand stillschweigender Billigung oder gehässiger Verdächtigung sind. Nicht jeder, welcher den Steuerkampf führt, kann sein staatsbürgerliches Gewissen durch die Vorstellung entlasten, daß er ja nur auf dem Wege des Selbstschutzes der Gerechtigkeit zum Siege verhelfe. Nach außen machen sich diese Nöte der Steuerzahler in Klagen über den übermäßigen Druck der Steuerschraube und über die unerhörten Befugnisse der Steuerbehörden Luft, welche heute allenthalben durch das Sprachrohr der Interessenvertretungen (Handelskammern, Industrieverbände usw.) erschallen. Damit verbunden wird die Forderung nach erhöhtem Schutze des Steuerzahlers gegenüber den steuerheischenden Behörden erhoben.

I. Teil.

A. Einführung.

§ 1.

Die Aufgabe.

Eine Untersuchung und Darstellung der Bedürfnisse und der Forderung nach erhöhtem Schutze des Steuerzahlers wird notwendig sein, um das Maß ihrer Berechtigung zu erkennen.

Insoweit die erörterte Forderung der Steuerpolitik Gegenstand und Umfang der Besteuerung berührt, gehört ihre Untersuchung zum Aufgabenkreis der Finanzwissenschaft. Diese wird dem Finanzpolitiker Aufschluß geben über die volks- und privatwirtschaftliche Wirkung der Steuerarten, über die Verteilung der Steuerlast auf die sozialen Volksschichten, über die Rentabilität der Steuerarten, über die Auswirkung roher und veredelter Steuerarten, über die Folgen scharfer Progression der Steuersätze usw. usw. Insoweit jedoch unsere steuerpolitische Forderung die Durchführung der Besteuerung betrifft, und somit an die rechtliche Gestaltung des Steuerwesens rührt, ist ihre Untersuchung Sache der Steuerrechtswissenschaft. Eine Untersuchung letzterer Art ist Aufgabe dieser Abhandlung und daraus ergibt sich die notwendige Begrenzung derselben. Es ist eine Darstellung des geltenden Rechtes unter dem Gesichtspunkte des Schutzes des Steuerpflichtigen zu geben. Die Betrachtung soll sich durchaus auf der rechtswissenschaftlichen Seite des Problems bewegen und von der Anerkennung des Henselschen Grundsatzes ausgehen, daß die Kritik des positiven Rechts sich auf den Nachweis zu beschränken habe, daß das Gesetz ein ungeeignetes Mittel sei, den ihm zugrundeliegenden politischen Gedanken in die Wirklichkeit umzusetzen.[1] Zur Klarlegung der politischen Motive

[1]) Albert Hensel, Steuerrecht in der Encyklopädie von Kohlrausch und Kaskel 1924, S. 3.
Ebenda: „Eine Kritik der wirtschaftspolitischen Motive der Steuergesetze kann nicht als Aufgabe der rechtswissenschaftlichen Betrachtungsweise angesehen werden."
Zustimmend E. Becker, in St. u. W. III. Sp. 1508.

des geltenden Rechts ist jedoch das Eingehen auf finanzwissenschaftliche Gedankengänge nicht von der Hand zu weisen und bisweilen schlechthin notwendig. Auch das Ausholen zu kurzer geschichtlicher Betrachtung wird durch das Bedürfnis gerechtfertigt, das Gewordene umsobesser, sei es als Ausfluß, sei es als Gegenwirkung des Vergangenen wahrzunehmen.

Die Beschränkung auf den Rechtsstoff der Reichsabgabenordnung ist durch den Rahmen der Abhandlung gegeben.

§ 2.

Die Grundlage des Problems.

Der Schutz des Steuerpflichtigen ist ein politisches Postulat, das auf dem Boden des Gegensatzes von Staat und Individuum erwächst. Dieser Gegensatz ist ökonomisch durch die Begriffe Staatswirtschaft und Einzelwirtschaft, politisch durch die Gegenüberstellung von Steuerhoheit und Steuerunterworfenheit gekennzeichnet und findet seinen allgemeinen juristischen Ausdruck in der die Ordnung des Wirtschaftslebens beherrschenden Antithese: Gläubiger — Schuldner. Damit ist die rechtliche Gestaltung des Verhältnisses von Steuerberechtigten und Steuerpflichtigen nur angedeutet. Der Inhalt der Formel Gläubiger — Schuldner, in seinem privatrechtlichen Vorkommen vielgestaltig und dem Wechsel der rechtlichen Anschauung unterworfen, offenbart auf dem Gebiete des öffentlichen Rechtes erst recht seine historische Bedingtheit. Der Interessengegensatz von Staat und Individuum wird im Wandel der Zeiten eine, den jeweiligen staats- und wirtschaftspolitischen Anschauungen gemäße Betrachtung und Würdigung finden. Eines freilich darf dabei als konstant vorausgesetzt werden, nämlich die grundsätzliche Priorität der Allgemeinheit gegenüber den Einzelnen, mag dieselbe auch noch so verschieden begründet werden. Das eigenartige und kennzeichnende des Steuerverhältnisses besteht immer mehr darin, daß der Gläubiger allmächtig, mit Herrschgewalt (imperium)[1] ausgerüstet erscheint, der Schuldner aber dem Gläubiger notwendig unterworfen, d. h. Untertan ist. Diese Verteilung der Machtverhältnisse, bei der ein Teil der notwendig schwächere ist, läßt diesen als schutzbedürftig erscheinen. Jeder Schutz, den der Staat dem Untertan sich selbst gegenüber gewährt, besteht, da alles Recht vom Staate kommt, in einer selbstgewollten Beschränkung seiner Macht.[2] Art und Umfang dieser Beschränkung sind historisch bedingt und einer kurzen Betrachtung zu unterziehen.

[1]) Vgl. Otto Mayer, Verwaltungsrecht, Bd. 1, S. 315.
„Finanzgewalt", soweit sie sich ausschließlich auf die öffentlichen Einnahmen richtet.

[2]) Über Schranken der Besteuerungsgewalt vgl. Schranil Rudolf, Besteuerungsrecht und Steueranspruch, Leipzig-Wien 1925, S. 23.

B. Geschichtliche Grundzüge des Steuerschuldnerschutzes.

§ 3.

Vom landesherrlichen Hoheitsstaat zum Polizeistaat.

Die Entwicklung des deutschen Steuerwesens beginnt im Zusammenhang mit der Entstehung der landesherrlichen Territorien.[1] In diesem Stadium freilich kann von einem Staate im eigentlichen Sinne noch nicht die Rede sein. Es waren zunächst zwei Individuen, die sich gegenüber standen, nämlich der Landesherr und der Untertan, deren gegenseitiges Verhältnis von zivilrechtlichen Vorstellungen stark beeinflußt erscheint.[2] Der Landesherr übt die Landeshoheit aus, welche sich als ein Komplex von einzelnen Hoheitsrechten darstellt. Die Hoheitsrechte sind meist einzeln erworben und können durch Gegenrechte der Untertanen beschränkt sein. Die Dekrete Friedrichs II. in den Jahren 1220 und 1232, später durch die goldene Bulle ergänzt, anerkannten die Landeshoheiten und übertrugen das Besteuerungsrecht auf die Landesherren, jedoch nur in dem beschränkten Umfange, in dem es auch der König besessen hatte. Nur im Falle der „ächten Not" stand den Landesherren ein Recht auf „Schatzung" zu, und während z. B. das Bestehen der potestas jurisdictionis kaum zweifelhaft sein konnte, entbrannte um das Recht auf Erhebung neuer Steuern (collectae, vectigalia) ein hartnäckiger Kampf, der seitens der Untertanen — wie Mayer sagt — mit „altgermanischer Abneigung gegen Steuern" geführt wurde[3], und umso leichter zu führen war, als der Fall der echten Not unschwer strittig gemacht werden konnte. Derartige Streitigkeiten gehörten zur Zuständigkeit des Reichskammergerichtes bezw. des Reichshofrates, welche berufen waren, die Rechte des Untertanen gegenüber dem Landesherrn zu schützen. Mit zunehmender Macht der Landesherren wurde der Schutz des Reichskammergerichts immer unzulänglicher[4], jedoch darf die Wirkung eines Urteils desselben, selbst wenn es gegen die Landesherren nicht vollstreckt werden konnte, nicht unterschätzt werden. Gerade auf dem Gebiet der Besteuerung war das Rechtsbewußtsein der Untertanen sehr ausgeprägt und unterstützt durch die Anschauung des kanonischen Rechtes, daß nur die gerechte Steuer sittlich bindend sei. Es war gar nicht so selten, daß die Untertanen sich weigerten, die vom Landesherrn geforderte Notsteuer zu entrichten. Darüber berichtet Struben:[5] In einem anno 1590 von fürstlich sächsischen

[1]) v. Pistorius, Unser Steuerrecht 1919, S. 38 f.
[2]) Otto Mayer, a.a.O., Bd. 1, S. 27.
[3]) „ „ „ „ 1, S. 29.
[4]) Reichsabschied von 1654 § 105: Das Kammergericht solle denen Unterthanen und Burgern wider ihre Obrigkeit die Prozeß nicht leichtlich erkennen, sondern vorhero um Bericht schreiben.
[5]) David Georg Struben, Nebenstunden 1789, IX. Abt., § 8.

Ministris verfertigten Bedenken beim Herrn von Pistorius, amoenitatum, histor. jurid. P. 6 p. 1780 lesen wir: „Soll man dann allein die arme Landschaft vollend gar in Steuren erschöpfen, so will dabei zu bedenken seyn, Gottes schwere Strafe und Ungnade über Herr und Knecht ergehen wird, so ist (auch) ungewiß obs bei den Leuten zu erhalten". Wo die Macht des Landesherrn zu groß war, als daß eine Steuerverweigerung erfolgversprechend gewesen wäre, suchten die Untertanen gewiß auch Wege der Steuerumgehung. So lesen wir in einem der verbreitetsten Moralbücher der Zeit, in der Summa Summarum des Dominikaners Sylvester von Prierio (1460—1523)[1]: „Bei pflichtgemäßen Abgaben dürfen die Bürger ihre Immobilien nicht verheimlichen oder sich stellen als ob sie weniger Wert seien, oder ob sie Schulden hätten, damit sie weniger besteuert werden . . . . . , es sei denn daß sie mit Wahrscheinlichkeit wüßten, daß fast alle ähnlich einen Teil ihrer Güter verheimlichen, in diesem Fall scheinen sie entschuldigt, weil sie durch ihre ehrliche Erklärung zu sehr belastet würden." Das Bedürfnis Steuern zu erheben wurde immer größer. Immer mehr machte sich der Landesherr Aufgaben zu eigen, welche wir heute als diejenigen des Staates anzusehen gewöhnt sind und seine privaten Mittel konnten den Anforderungen nicht mehr gerecht werden, welche vor allem durch ein völlig verändertes und kostspieligeres Kriegswesen, häufig freilich auch durch gesteigerte persönliche Ausgaben notwendig wurden. Es war unvermeidlich, daß der Fall der Not, in welchem der Landesherr zur Steuererhebung (Schatzung) als befugt galt, immer öfter seinerseits behauptet, seitens der Untertanen bestritten wurde. War nun der Kampf um das Bestehen des jus collectandi in seinem Erfolg immerhin zweifelhaft, so gab es um Steuern zu erlangen einen andern Weg, dessen Rechtmäßigkeit durchaus anerkannt war, nämlich der Vertrag mit den Untertanen. Die Bewilligung der Landstände war schließlich der unzweifelhafte Rechtstitel, welchen sich der Landesherr für die Ausschreibung seiner Steuer (Schatzung) zu erwirken suchte. Die vertragliche Regelung der Besteuerung wurde allgemein und bildete den Kern der alt-landständischen Verfassungen.[2] Gleichzeitig sehen wir das Territorium sich zum Staate entwickeln, den Landesherrn aus dem Inhaber einer Summe von Hoheitsrechten zum Träger der Staatsgewalt werden. Diese Entwicklung ging Hand in Hand mit der Übernahme weiterer Staatsaufgaben in den landesherrlichen Tätigkeitskreis. Die Anschauungen von den Aufgaben des Fürsten, während der absolutistisch-merkantilistischen Periode stark erweitert, durch die Lehre des Naturrechts wesentlich beeinträchtigt, erhielten schließlich als Staatsaufgaben im konstitutionellen Staate ihre festumgrenzte Ausprägung.

[1]) A. Damaschke, Geschichte der Nationalökonomie (11. Aufl. I, S. 136).

[2]) In Württemberg Tübinger Vertrag von 1514.

Als Folge der starken Zweckbetonung im neugewordenen absolutistischen Staate sehen wir die Zurückdrängung der Interessen des Individuums. Daß dabei eine tunliche Rücksichtnahme auf den Steuerzahler den Anschauungen vom idealen Fürsten entsprach, belegt ein Kulturdokument aus der Entwicklung der italienischen Territorien, welche derjenigen der deutschen zeitlich voranging. Im Jahre 1373 schrieb Petrarka an Francesco Carrara: „Der Fürst soll die Steuer so ausschreiben und verteilen, daß das Volk ihre Notwendigkeit und das Unbehagen des Herrschers erkenne, die Kassen anderer in Anspruch zu nehmen".[1]

In Deutschland unterlag auch im absoluten Staat das Besteuerungsrecht der Landesherren meistens auch weiterhin den früheren Beschränkungrn. Der Rechtsschutz des Reichskammergerichts konnte in solchen Fällen angerufen werden, in denen das jus collectandi zweifelhaft erschien und in denen eine Steuerbewilligung durch die Stände nicht erreicht worden war.

„Es erkannte daher 1716 der kaiserliche Reichshofrat in Sachen von Alvensleben wider den König von Preußen als Herzogen zu Magdeburg, plenus appelationis processus cum mandato attentatorum revocatorio, als man jener Untertanen Dorf Clüden wider das Herkommen den gemeinen Landesbürden unterwürfig machen wollte und das kaiserliche Kammergericht in Sachen der Untertanen des Fürstentums Nassau-Siegen, reformierter Religion wider die fürstliche vormundschaftliche Regierung ein mandatum poenale inhibitorium de non amplius gravando collectis, exactionibus et servitiis iniquis et insolitis; welches 1727 durch ein Paritorium bestätigt wurde . . . . Ändert hingegen die Landesobrigkeit mit der Stände Genehmhaltung den Steuerfuß und führet anstatt der auf die Gründe gelegten Steuer die Accise oder den Licent ein, so können die Untertanen durch gerichtliche Klagen solches nicht verhindern, weil nur der Herr mit seinen Ständen zu beurteilen hat, was die Notwendigkeit und des Landes Wohlfahrt erfordert."[2]

Die Organisation der Steuerdurchführung gestaltete sich ganz im Sinne des absoluten Polizeistaates. Ebenso wie der Fürst dem Untertanen mit einem Übermaß an Machtmitteln gegenübertrat, so auch sein Beamter dem Steuerschuldner. „Die Steuerräte waren im Kleinen, was der König im Großen war".[3] Die Veranlagung erfolgte behördlicherseits, meist durch Schätzung ohne Mitwirkung des Steuerschuldners. Die Vollstreckungsmittel, ebenso wie die Strafen für Hinterziehung waren vielfach von großer Härte, welche erst im Laufe des 19. Jahrhunderts Milderungen erfuhr.[4] Einige charakteristische Fälle von Steuer-

[1]) J. Burckhardt, Kultur der Renaissance in Italien, 10. Aufl., I., S. 9.
[2]) David Georg Struben, Bedenken, V., S. 31.
[3]) Schmoller in Zeitschrift f. Preuß. Geschichte 1874, S. 564. Zit. bei Otto Mayer, Bd. 1, S. 40.
[4]) Bezüglich der Vollstreckungsmittel z. B. Einlegung von Pressern in Württemberg. Generalrescript vom 24. V. 1694 und noch im Exekutionsgesetz vom J. 1825, Art. 81.

strafen teilt Heinrich aus der Ulmer Chronik mit,[1] aus welchen hervorgeht, mit welcher Strenge auch von den Reichsstädten Hinterziehungen geahndet wurden: Alfonsus Schad, Altbürgermeister wurde im Jahr 1676 seiner Ehren und Ämter entsetzt und um eine Tonne Geld gestraft, weil er 22 Jahre lang (!) nicht alles versteuert hatte. Ferner ist Regulus Villinger, Medicus in Ulm, im Jahre 1679 um 3000 Gulden gestraft, auch ist ihm verboten worden, einen Degen zu tragen, weil er sein Vermögen nicht gehörig versteuert hatte.

Die Verfügungen der Behörden mochten mit der Beschwerde an die nächst höhere Behörde angegriffen werden, welche alsdann mit gleich unbeschränkter Machtvollkommenheit entschied wie die Unterbehörde.

Von welcher Bedeutung ist nun die ganze steuerrechtliche Periode des landesherrlichen territorial- und des absoluten Polizeistaates für unser heute geltendes Recht? Die rechtlichen Grundlagen der Besteuerung sind heute so völlständig verändert, daß es auch nicht einen einzigen Rechtssatz allgemeiner Natur gibt, welcher aus dem damaligen Rechte übernommen worden wäre. (Im Gegensatz zum Polizeirecht!) Es dürfte sehr schwer sein, sichtbare Spuren jener Zeit in der Gestaltung des heutigen Rechtes zu finden. Und dennoch schwebt auch heute noch etwas vom Geiste jener Periode über der Besteuerung. Es ist der Geist unseres Beamtentums, welcher dem Zwecke der Besteuerung mit einer Hingabe dient, die gelegentlich geneigt ist, denselben auch den berechtigten Interessen des Steuerschuldners voranzustellen. Das fiskalische Bewußtsein der Behörden, mit dem der Steuerpflichtige heute noch kämpft, kann als Erbe jener Jugendzeit deutschen Beamtentums angesprochen werden.

§ 4.

Der Rechtsstaat und seine Wandlungen.

War die vorhergehende Entwicklung durch die Wandlung des Landesherrn zur Verkörperung der Staatsidee grundlegend beeinflußt, so können wir beobachten, daß auch für die weitere Veränderung der Gestaltung des Steuerschuldnerschutzes eine ähnliche Wandlung kennzeichnend ist, welche freilich auf der anderen Seite der gegnerischen Interessenten erfolgte. Es ist die Wandlung des Untertans zum Staatsbürger, die hier gemeint ist. Das geistige Erbe der französischen Revolution war von entscheidendem Einfluß auf die Staats- und insbesondere verwaltungsrechtliche Entwicklung der deutschen Staaten. Die Forderung des Rechtsstaates begriff in sich die Herrschaft des Gesetzes nicht nur in der Justiz, sondern auch in der Verwaltung und wies auf das Ziel der „tunlichsten Justizförmigkeit der Verwaltung".[2] Gleichzeitig waren die volkswirtschaftlichen Betrachtungen und steuer-

[1]) Heinrich, Handb. d. Steuerstrafrechts 1923, Vorwort.
[2]) Otto Mayer, a.a.O., Bd. 1, S. 62.

politischen Leitsätze des Liberalismus dem Individuum günstig und vermochten auch Einfluß auf die durch das wachsende Bedürfnis nach Staatseinnahmen als notwendig erkannten Steuerreformen in der Mitte des 19. Jahrhunderts zu gewinnen.[1] Die Folge davon waren ausgedehnte Schutzvorschriften zugunsten des Steuerschuldners, welche andererseits zu einer Beschränkung der staatlichen Machtmittel führten. Die in Süddeutschland sich entwickelnden Ertragssteuern, ebenso wie die preußischen Klassen-Einkommensteuern machten an und für sich schon eine Mitwirkung des Steuerpflichtigen bei der Besteuerung notwendig, und diese wurde nun insbesondere in Ermittlungs- und Veranlagungsverfahren zugunsten des Schuldners gestaltet.[2] Die Auskunftspflichten des Steuerpflichtigen waren äußerst beschränkt, ihre Verweigerung meist ohne Nachteile. Das Bestreben war, die ganze Ermittlung auf das Notwendigste zu beschränken und Eingriffe in die private Sphäre des Steuerpflichtigen doch ja zu vermeiden. Mit dem Übergang zur Einkommensteuer[3] (Personalsteuerrecht im Gegensatz zum seitherigen Sachsteuerrecht) traten schließlich Einrichtungen ins Leben, welche wir auch im heutigen Recht noch als wesentlichen Bestandteil des Steuerschuldnerschutzes ansprechen. So insbesondere die Beteiligung von Laien und deren Geheimhaltungspflicht,[4] auch die event. Ablehnung[5] durch den Steuerschuldner. Die Rechtsbehelfe wurden allmählich durch die Einrichtung der Verwaltungsgerichtsbarkeit erweitert und ausgebaut.[6] Im Gegensatz zu den Anschauungen des Polizeistaates werden die Strafen für Steuerdelikte weithin gemildert, Freiheitsstrafen beseitigt, alles ganz entsprechend der öffentlichen Meinung, welche geneigt war, die Steuerhinterziehung als Delikt des anständigen Mannes zu werten. Alles in allem mußte diese Betonung der individuellen Interessen schließlich einseitig belastend zum Nachteile des Staates wirken. „Der Einzelne wurde allmählich mit einem Ring von Rechtsschutzmitteln umgeben, der schließlich zu einer Art Stacheldrahtzaun wurde, und der Staatsgewalt werden Beschränkungen auferlegt, die einer Fesselung häufig sehr nahe kommen".[7] Treffender und kürzer läßt sich Tendenz und Wirkung dieser Epoche des jungen Rechtsstaates kaum kennzeichnen.

Ein gewisser Rückschlag gegen den Geist der Steuergesetzgebung am Ende des 19. Jahrhunderts war unvermeidlich und blieb auch nicht aus. Den äußeren Anlaß dazu bildeten die Steuerreformen, welche durch die Lasten des verlorenen Krieges und durch einen gewaltig an-

[1]) A. Wagner, Finanzwissenschaft III., S. 214.
[2]) In Württ. Ges. v. 15. 7. 1821. — Abschluß der Katastergesetzgebung 28. 4. 1873.
[3]) In Württemberg. Eink.-St.-Ges. vom 8. August 1903, Art. 53.
[4]) Ebenda Art. 35.
[5]) Ebenda Art. 34.
[6]) In Württemberg: Verwaltungsgerichtshof im Jahre 1876, jedoch schon früher eine Art Rechtsbeschwerde an den „Geheimen Rat" bei Rechtsverletzungen.
[7]) v. Pistorius, „Unser Steuerrecht", S. 253.

gewachsenen Finanzbedarf notwendig wurden. Gerade die Notwendigkeit, große Mittel dem Staate zu verschaffen, mußte den Schwerpunkt des Interessenschutzes schließlich wieder auf die Seite des Steuergläubigers verschieben. Nicht so, als ob nun auf einmal die Grundsätze des Rechtsstaates über Bord geworfen worden wären. Sie mußten sich nur einer Revision unterwerfen, auf welche die zur Herrschaft gelangten Anschauungen des Sozialismus von Einfluß waren. Besonders der Nachdruck, der auf die Gerechtigkeit der Besteuerung, im Sinne einer Gleichmäßigkeit nach dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit verstanden, gelegt wurde, machte erforderlich, die Hilfsmittel des Staates zur Durchführung der Besteuerung zu stärken. Die Ansicht, daß die gleichmäßige Besteuerung durch die sog. direkten Steuern, insbesondere die progressive Einkommensteuer am besten gewährleistet werde, ist heute noch, wenn auch durch die Wissenschaft in ihrer Einseitigkeit widerlegt[1], doch in der steuerpolitischen und insbesondere demagogischen Wirksamkeit noch keineswegs überlebt, und unser heutiges Steuersystem steht noch ganz unter ihrer Wertung. Dadurch, daß diese Steuern, welche ein Eindringen der Behörden in die Privatsphäre des Steuerpflichtigen unvermeidlich machen, in hohem Maße angespannt wurden, wurde auch eine Ausdehnung der behördlichen Befugnisse notwendig, wenn irgend eine gleichmäßige Durchführung der Besteuerung erreicht werden sollte. Die Möglichkeiten, Angaben der Steuerpflichtigen auf ihre Richtigkeit nachzuprüfen, um die tatsächlichen Grundlagen der Besteuerung festzustellen, wurden denn auch erweitert, die den Steueranspruch sichernden Mittel, besonders die Strafen verschärft. Für die Durchsetzung der staatlichen Zwecke schien die Technik und der Bestand der vorhandenen juristischen Begriffe nicht mehr zu genügen. In der Form des Streites um die Verselbständigung der steuerrechtlichen Begriffe hat sich, wie Ball sagt, „der Kampf um die erlaubte Steuerumgehung, der große Kampf des Staates gegen das Individuum um das Mittel der Anwendung privatrechtlicher Rechtsformen zur Steuerersparung abgespielt".[2] Die Höherwertung der Gläubiger-Interessen, nicht zuletzt eine Folge des gegenüber früher sehr erweiterten staatlichen Aufgabenkreises, hat aber nicht dazu geführt, daß die schuldnerischen Belange vollständig übersehen worden wären. Dazu waren die liberalen Traditionen des 19. Jahrhunderts zu stark, abgesehen davon, daß wenn nicht volkswirtschaftliche Einsichten, so doch wirtschaftspolitische Machtfaktoren die Gesetzgebung heute von einseitiger Stellungnahme zugunsten des Steuergläubigers abhalten.

Der Ausgleich der gegenseitigen Interessen des Staates und des Steuerpflichtigen, welchen das heutige Recht gefunden hat, soll durch die folgende Darstellung zusammengefaßt und deutlich gemacht werden.

[1]) v. Pistorius, Die Einkommensteuerlüge, St. u. W. III, Sp. 1285 ff.
[2]) Kurt Ball, Steuerrecht und Privatrecht, St. u. W. IV, Sp. 180.

II. Teil.

Das geltende Recht.

A. Die Grundsätze und ihre allgemeine Anwendung.

§ 5.

Das Steuerrechtsverhältnis.[1]

1. Der Schutz des Steuerpflichtigen hat seine Grundlage in dem öffentlichrechtlichen Schuldverhältnis zwischen Steuergläubiger und Steuerschuldner. Die besondere Eigenart dieses Rechtsverhältnisses, dessen Vorhandensein nicht ohne weiteres klar liegt, vielmehr regelmäßig erst festzustellen ist, macht eine der Technik des Gesetzes entsprechende Ausdehnung des Steuerschuldnerschutzes notwendig. Dies insofern, als nicht nur der Steuerschuldner Subjekt des Schutzes zu sein hat, sondern auch derjenige der nur möglicherweise Steuerschuldner ist. Jeder der als Steuerschuldner in Anspruch genommen wird, also schlechthin der Verfahrensgegner des Steuergläubigers, ist Subjekt des hier zu betrachtenden Schutzes. Die Reichsabgabenordnung (A.O.) nennt ihn den „Steuerpflichtigen", eine Terminologie, welche in der Abhandlung Anwendung finden soll. Die Definition des Steuerpflichtigen, als desjenigen, der Steuerschuldner oder auch nur möglicherweise Steuerschuldner ist, findet zwar in ihrem zweiten Teil in § 79 A.O. keine Stütze, sofern dort Steuerschuldner und Steuerpflichtiger gleichbedeutend behandelt sind, kann jedoch bei Berücksichtigung des § 162 Abs. 2 und ganz besonders des § 221 mit Nutzen so aufgestellt werden.[2] Gerade bei Betrachtung des Steuerpflichtigenschutzes ist diese Terminologie von großer Zweckmäßigkeit.

2. Die zu betrachtenden Schutzbestimmungen beziehen sich unmittelbar nur auf das Subjekt der Besteuerung, den Steuerpflichtigen. Das liegt in der Natur des zugrunde gelegten Schuldverhältnisses. Die

[1]) Hiezu insbesondere Schranil Rudolf, Besteuerungsrecht und Steueranspruch. Leipzig-Wien 1925.
[2]) R. Kloss, Die Reichsabgabenordnung bei Marcuse das neue Reichssteuerrecht, S. 44.

eigentlichen Schutzobjekte sind vorzugsweise wirtschaftliche Güter des Steuerpflichtigen, können jedoch auch ideelle Güter, beispielsweise Geschäftsgeheimnisse sein. Sie können aber den Schutz des Steuerpflichtigen lediglich motivieren und werden durch die Schutzbestimmungen nur unmittelbar in der Person des Steuerpflichtigen getroffen. Die sog. Objektsteuern sind eine rein finanzwissenschaftliche Kategorie, die das steuerrechtliche Verhältnis zwischen Steuergläubiger und Steuerschuldner nicht berührt, da die Technik unseres Steuerrechts sich auf dem Steuerschuldverhältnis aufbaut und in jedem Falle einen persönlichen Schuldner voraussetzt, mag dieser eine natürliche oder juristische Person, oder auch nur ein Zweckvermögen sein.[1] Andererseits erschöpft sich der Rechtsschutz der A.O. im Schutze des Steuerpflichtigen nicht, sondern umfaßt auch Personen, die zur Durchführung der Besteuerung in das Verfahren gezogen werden.[2]

3. Die Mittel, durch welche der Rechtsschutz gewährt wird, sind vielgestaltig und den verschiedenen Stadien unseres Steuerverfahrens angepaßt. Ihre Anwendbarkeit ist durch den Grundsatz der gesetzmäßigen Verwaltung gesichert, welcher das heutige Steuerrecht durchaus beherrscht und in der Vorschrift des § 24 Abs. 2, Satz 1, A.O. zum Ausdruck kommt. Der genannte Grundsatz entspringt dem Verwaltungsprinzip der „Bestimmtheit der Besteuerung", welches fordert, daß die Grundsätze, nach welchen die Steuern umzulegen und einzuziehen sind, der Willkür des Steuerberechtigten im Einzelfall sowohl als auch allgemein dem Ermessen der Steuerverwaltung entrückt werden und durch verfassungsmäßig zustande gekommene Gesetze allgemein und ein für allemal bis zu einer auf gleiche Weise erfolgenden allgemeinen Änderung festgelegt werden.[3] Allein schon in dem Vorhandensein der gesetzmäßigen Verwaltung liegt ein nicht zu unterschätzender prophylaktischer Schutz des Steuerpflichtigen. Die Steuerbehörde ist durchaus an das Gesetz gebunden und kann dann keine Maßregel ergreifen, die ihr durch das Gesetz nicht ausdrücklich erlaubt ist. Darin liegt ein grundlegender Gegensatz zu anderen Gebieten des Verwaltungsrechts, z. B. zum Polizeirecht, in dem die Befugnisse der Behörde direkt aus dem zu erfüllenden Zwecke hergeleitet werden können, sofern nicht ausdrückliche gesetzliche Beschränkungen dem entgegenstehen.[4]

Erst dort, wo im Steuerrecht dem freien Ermessen der Behörde Spielraum gegönnt wird, hört die strenge Forderung der Gesetzmäßig-

[1]) E. Becker, Steuer und Wirtschaft III, Sp. 1514.
[2]) E. Becker, Die Reichsabgabenordnung, 4. Auflage, zu § 79, Anm. 2b.
[3]) So Strutz, Grundlehren des Steuerrechts, S. 33.
[4]) Vgl. die berühmte Formel des Allgem. Preuß. Landrechts von 1794, Teil II, Titel 17, § 10, welche für das heutige Polizeirecht noch grundlegend ist.
Otto Mayer I., S. 351: „Es gibt hier (im Steuerrecht) kein Seitenstück zu jenen großen allgemeinen Ermächtigungen, welche das Gesetz auf dem Gebiete der Polizeigewalt der Verwaltung erteilen kann".

keit auf. Nicht aber diejenige der Rechtmäßigkeit, denn das Ermessen hat sich hier nach Recht und Billigkeit zu richten (§ 6 A.O.) Die strenge Durchführung der gesetzmäßigen Verwaltung im heutigen Steuerrecht rechtfertigt sich durch die einschneidenden Eingriffe in die Privatvermögenssphäre, welche bei Erhebung der modernen Steuerarten (Einkommen-Vermögenssteuern) notwendig ist. Dadurch, daß die Steuerverwaltungsbehörden an gesetzlich festgelegte Regeln gebunden sind, stehen sie dem Gesetze nicht anders gegenüber als die Gerichte.[1]

§ 6.

Der Gesetzesschutz.

Dem Schutze des Steuerpflichtigen dienen im weiteren Sinne alle Rechtsnormen, welche ihn gegenüber dem Steuergläubiger begünstigen, sei es daß sie dem Steuerpflichtigen Rechte einräumen oder die Rechte des Steuergläubigers einschränken. Diese Normen können die Organisation der Behörden betreffen oder sonst der Durchführung der Besteuerung dienen; ihr Inbegriff kann als Rechtsschutz des Steuerpflichtigen bezeichnet werden. Rechtsschutz i. e. S. ist der wichtigste Teil dieser Normen, nämlich der Schutz des Steuerpflichtigen im Verfahren durch Rechtsmittel.

Der Schutz des Steuerpflichtigen, welcher hier zur Diskussion steht, ist ausschließlich Rechtsschutz. Das will heißen, daß jede Handlung, welche die Staatsorgane oder der Steuerpflichtige selbst zum Schutze des letzteren vornehmen, im Gesetze begründet sein muß. Das ist die Kehrseite des rechtsstaatlichen Grundsatzes, daß der Steueranspruch des Gläubigers nur in dem vom Gesetz festgelegten Falle und Umfang entsteht.[2] Es ist keine Besonderheit des Steuerverfahrens, daß der Selbstschutz, als mit den Grundsätzen des Rechtsstaates unvereinbart, gänzlich ausgeschaltet ist.[3] Selbsthilfe ist im Steuerrecht in jedem Falle contra legem und wird beinahe in jedem Falle den Tatbestand einer strafbaren Handlung konstituieren.[4]

Im öffentlichrechtlichen Verhältnis zwischen einerseits dem Steuergläubiger — sei er es kraft ursprünglicher Finanzhoheit oder durch Delegation — und andererseits dem Steuerpflichtigen ist für Selbstschutz kein Raum. Denn der Steuergläubiger selbst ist ja nicht nur

[1]) Fritz Fleiner, Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts, S. 6. Schranil a.a.O., S. 23.

[2]) Vgl. A.-O. § 1, auch § 81 Abs. 1 Satz 1. Der Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs tut hier nichts zur Sache.

[3]) Vgl. dazu Cattien Hans, Reichssteuerstrafrecht u. Reichssteuerstrafverfahren, Berlin 1925, S. 22 und insbesondere S. 191.

[4]) Bei der Durchsetzung privater Rechte kennt unser Rechtssystem wohl noch rudimentäre Zulassungen von Selbsthilfe zur Sicherung gefährdeter Rechte. Z. B. BGB §§ 229 ff. 561. 859 f. ZPO. § 845, wobei zu bemerken ist, daß die Erlaubnis der Selbsthilfe in den betreffenden Fällen durchweg auf der Gläubiger-Seite ist.

zur Durchsetzung seiner eigenen Rechte berufen, sondern auch zur Durchsetzung derjenigen des Steuerschuldners, welcher überdies im Erstattungsverfahren als Gläubiger erscheinen kann. Der Umstand, daß der rechtsschutzgebende Staat im Steuerrechtsverhältnis Gläubiger ist — oder die Steuergläubigerschaft auf seiner Delegation beruht —, daß er also als Partei erscheint, macht den Schuldner im besonderen Maße mißtrauisch und läßt besondere Rechtsschutzgarantien notwendig erscheinen. Im Zivilprozeß ist der Staat nur am Verfahren als solchem interessiert. Dagegen im Steuerverfahren — ähnlich dem Strafprozeß — betätigt sich das Staatsinteresse innerhalb des Verfahrens. Das ist auch der Grund, weshalb im Rechtsbewußtsein so vieler Steuerpflichtiger eine Art Selbsthilfe oder Notwehrrecht spuckt, das sich besonders gelegentlich der Feststellung des Steuertatbestandes gerne betätigen möchte, und alsdann zu rechtswidrigen und strafbaren Handlungen führt.[1]

§ 7.

Der Billigkeitsschutz.

I. Allgemeines.

1. Es ist eine geläufige Vorstellung, daß die Möglichkeit der rechtmäßigen Entscheidung über entgegengesetzte Interessen nicht das letzte sei, was vom Gesetze erwartet werden dürfe, sondern daß dasselbe dem Richter erlauben solle, eine billige Entscheidung des einzelnen Falles auszusprechen. Die Berücksichtigung eines Interesses nach dem Maße der Billigkeit ist wohl nach allgemeiner Anschauung das äußerste, was gefordert werden darf, und der Schutz des einen Interessenten — in unserem Falle des Steuerpflichtigen — findet in der Billigkeit der Interessenberücksichtigung Ziel und äußerste Grenze. Es wird sich noch zeigen, inwiefern die Reichsabgabenordnung billiges Recht in dem angedeuteten weit gefaßten Sinne darstellt. Zunächst soll versucht werden den Begriff der Billigkeit zu umgrenzen.

Das billige Recht als besondere Kategorie gehört der Rechtsentwicklung vergangener Zeiten an. Der Begriff der aequitas war das Werkzeug des römischen Prätors und der großen Rechtsgelehrten jener Zeit, einem starren und den Anforderungen gesteigerter wirtschaftlicher Kultur nicht mehr gewachsenen Rechte neues Leben zu verleihen. So entstand das gegensätzliche Nebeneinander eines jus strictum und jus aequum im römischen Rechtssystem.[2] Im deutschen Recht war dieser Gegensatz in gleicher Schärfe nicht vorhanden, einigermaßen aber tritt

[1]) Ganz außerhalb steuerrechtlicher Gesichtspunkte liegt die Möglichkeit der Notwehr gegen rechtswidrige Angriffe von Steuerbeamten, welche unter Umständen nach § 53 StGB gerechtfertigt sein kann. Vgl. Cattien a.a.O., S. 191.

[2]) R. Sohm, Institutionen, S. 30.

er in dem verschiedenen Gehalt von Königsrecht und Volksrecht doch auch zu Tage. Dagegen war auch die deutsche Rechtslehre und Ethik bis in neueste Zeit gewohnt, Gerechtigkeit und Billigkeit als gegensätzliche Prinzipien zu behandeln, eine Betrachtungsweise, die auch heute noch vielleicht den allgemeinen Vorstellungen entspricht.[1] Erst die heutige Rechtsphilosophie gibt dem Billigkeitsbegriff eine befriedigende Stellung in ihrem System, indem sie denselben als dem Begriffe der Gerechtigkeit immanent auffaßt. Rudolf Stammler beantwortet die Frage nach dem Wesen der Billigkeit folgendermaßen: „Die erste Bedeutung des Ausdrucks Billigkeit zeigt den gleichen Sinn, wie grundsätzliche Richtigkeit. Er ist dann von dem Gedanken der Gerechtigkeit überhaupt nicht verschieden. So ist es der Fall, wenn man von einem Verlangen sagt, daß es nur recht und billig sei, — d. h.: dem positiven Rechte sowohl wie der Idee des Rechtes gemäß vorgehe".[2] Dabei ist das grundsätzlich richtige Recht als ein solches zu verstehen, welches sich in Übereinstimmung mit der Rechtsüberzeugung der betreffenden Rechtsgemeinschaft befindet. In ähnlichem Sinne sagt Rümelin, daß „die Gerechtigkeit der höchste Maßstab ist, an dem das positive Recht gemessen wird, mithin also die Billigkeit und Zweckkritik in sich schließen muß".[3] Das billige Recht ist in der Idee des „richtigen Rechtes" inbegriffen, und somit dem Maßstab der Gerechtigkeit zugehörig, an welchem das positive Recht seine Kritik findet. Wenn der im positiven Recht verwendete Begriff der Billigkeit zuweilen dem Rechte gegensätzlich erscheint, so ist dies nur in einem engeren und untergeordneten Sinne der Fall. Tatsächlich ist er nur die andere Seite des Prinzipes der Gerechtigkeit.

Das hauptsächlichste Anwendungsgebiet des Billigkeitsbegriffs ist dasjenige der richterlichen Rechtfindung und als billiges Recht läßt sich ein solches Rechtssystem bezeichnen, das die angemessene Entscheidung des Einzelfalles ermöglicht.[4] Der Gesetzgeber pflegt in das System der notwendig abstrakten Rechtsformen Korrektive einzuschalten und zwar vorzugsweise durch Hinweise auf Treu und Glauben, gute Sitten, oder das billige Ermessen. Solche Hinweise sind die hervorragendsten Hilfsmittel der richterlichen Gesetzesauslegung, Gebotsberichtigung und Lückenergänzung.[5] Auch im öffentlichen Recht erweist es sich, daß die starre abstrakte Gesetzesnorm den Anforderungen der sich wandelnden Verhältnisse häufig nicht gerecht zu werden vermag und die Beurteilung des Recht- und Zweckmäßigen wird hier besonders häufig vom Ermessen der Behörden abhängig gemacht. Das Er-

[1]) Darstellung der sehr auseinandergehenden Begriffsbildungen bei M. v. Rümelin, die Billigkeit im Recht 1921, S. 5 f.
[2]) Rud. Stammler, Lehrb. der Rechtsphilosophie § 154.
[3]) a.a.O. S. 11.
[4]) Rümelin a.a.O. S. 48.
[5]) Z. B. RFH. Entsch. in Steuer und Wirtsch. IV. Nr. 153, 155.

messen ist gegenüber den abstrakten Gesetzesnormen das bewegliche Element des Rechtssystems, vermöge dessen die Behörden ihre Entscheidungen dem einzelnen Falle anzupassen in der Lage sind.[1] Indem der Gesetzgeber den Behörden das Feld des Ermessens überläßt, will er jedoch keinesfalls die Schranken des Gesetzes niederlegen. Freies Ermessen soll nicht Willkür sein, welche ja die vom Rechtsstaat erstrebte Rechtsgleichheit und Rechtssicherheit schwerst gefährden würde. Auch das freieste Ermessen ist innerhalb des Rechtssystems notwendig beschränkt. Eines Teils ist es dem Umfange nach durch das Gesetz begrenzt. Andernteils deckt sich inhaltlich das freie Ermessen völlig mit dem in privatrechtlichen Gesetzen so häufig vorkommenden billigen Ermessen und verpflichtet die Behörde zur Anwendung billigen Rechtes.

2. Die schon erwähnte grundsätzlich strenge Gesetzgebundenheit des Steuerrechts widerstrebt der Einräumung von Ermessensbefugnissen an die Behörde. Dennoch finden sie sich nicht zu selten, besonders für den Erlaß von gestaltenden Verwaltungsakten (Finanzbefehlen!), die den Steuerpflichtigen nötigen sollen, seine Pflichten zu erfüllen. Der Verfasser der AO. hat es mit Recht für notwendig gefunden, diesen im Verwaltungsrecht schon längst gewohnheitsrechtlich gewordenen Grundsatz zur ausdrücklichen Rechtsnorm zu machen und hat damit ein schon anerkanntes Prinzip zu klarer und gesetzestechnisch weittragender Bedeutung erhoben. Der § 6 der AO., welcher im Wortlaut dem Art. 4 des schweizerischen Zivilgesetzbuches nachgebildet ist, lautet: „Wo im Sinne des Gesetzes die Behörden die Entscheidung nach ihrem Ermessen zu treffen haben, hat sie nach Recht und Billigkeit zu erfolgen." Damit ist das freie Ermessen ausdrücklich innerhalb die Normen des Gesetzes verwiesen. Die Überschreitung seines Umfanges nicht nur (Ermessensüberschreitung), sondern auch die Überschreitung des durch § 6 gekennzeichneten Inhaltes des freien Ermessens (Ermessensmißbrauch), sind rechtswidrig. Der Umfang des Ermessens der Steuerbehörden ist eine Frage des geltenden Rechts, welche zweifellos zur Kompetenz des Reichsfinanzhofs gehört. Gerade in der AO. ist die Ermessensgrenze mit hinreichender Schärfe gezogen, insofern das Ermessen der Behörden nur dort maßgebend ist, wo ausdrücklich darauf oder auf die Würdigung der Umstände oder auf wichtige Gründe verwiesen ist.[2] Im Gegensatz zu dem im übrigen Verwaltungsrecht herrschenden Grundsatz, daß Ermessensfragen (nur der Umfang des Ermessens sei Rechtsfrage!) außerhalb der Kompetenz der Verwaltungsgerichte liegen, ist hier im Steuerrecht durch § 6 auch der Inhalt des Ermessens zum Gegenstand rechtlicher (nicht tatsächlicher) Nachprüfung gemacht und der Kompetenz des Reichsfinanzhofs

[1]) F. Fleiner, Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts. § 9, S. 133.
[2]) Becker, zu § 6, Anm. 1.

unterstellt, vgl. § 267 AO.[1] Das Unterlassen der Billigkeitserwägung wird regelmäßig einen Verfahrensmangel darstellen und somit eine auch tatsächliche Überprüfbarkeit des Vorganges durch den RFH herbeiführen.

Im Interesse gleichmäßiger Behandlung der gleichliegenden Einzelfälle ist dies von hervorragender Bedeutung und es ist damit eine Rechtsgleichheit nicht nur in der Auslegung des geschriebenen Rechtes, sondern auch in typischen Billigkeitsfragen gewährleistet.

II. Steuerstundung und Steuererlaß.

Zwei wichtige Anwendungsgebiete der Billigkeitsgrundsätze sind hier vorwegzunehmen, da sie sich über das ganze Verfahren erstrecken.

Sie sind insofern von besonderem Interesse, als hier bei Abwägung der Interessen Erwägungen maßgebend sind, welche über das Bestreben einer „gerechten" Verteilung bisweilen zu Gunsten des Schuldners hinausgehen können. Die Vorstellung der Milde und der Schonung, welche gerade in diesen Fällen mit der Billigkeit verbunden wird, geben den Billigkeitserwägungen in Anbetracht der wirtschaftlichen Überlegenheit des Gläubigers eine dem Schuldner von vornherein günstige Richtung.[2]

Die Stundung und der Erlaß von Steuern beruhen auf Billigkeitserwägungen. Die Fälle, in denen sie gewährt werden, sind zum Teil vom Gesetz genau umschrieben, zum Teil in das Ermessen der Behörden gestellt. Insoweit letzteres der Fall ist, hat die Behörde ihre Entscheidung nach Recht und Billigkeit zn treffen (§ 6). Auch die Niederschlagung der Steuern, welche in ihrer praktischen Wirkung dem Erlaß gleichkommt, soll kurz erwähnt sein.

1. Vorausgesetzt, daß der Steueranspruch durch die Stundung nicht gefährdet wird, können Zahlungen von Steuern und sonstigen Geldleistungen gestundet werden, wenn ihre Einziehung für den Steuerpflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre (§ 105 Abs. 2). Anweisungen zur Handhabung dieses Ermessens gibt die vielfach geänderte Stundungsordnung vom 29. 1. 1923 (RGBl I, S. 75).[3] In der Regel soll die Stundung nur gegen Sicherleistung und Verzinsung gewährt werden und wenn sie sich über 1 Jahr ausdehnen soll, ist

[1]) Anders freilich Hensel a.a.O, S. 188, Anm. 3: „Eine Kontrolle der reinen Ermessensentscheidung soll also auch im Steuerprozeß ausgeschlossen sein. Zu beachten ist allerdings, daß eine Nichtbeachtung der in § 6 AO. gezogenen Ermessensgrenzen als Rechtsverletzung anzusehen ist". Auch RFH 3, 195 rügt nur, daß aus der Vorentscheidung nicht ersichtlich ist ob die Vorschrift des § 6 gewürdigt worden sei. Durch § 6 ist m. E. nicht nur der Umfang des Ermessens Rechtsfrage, sondern auch dessen Inhalt; nicht nur die Frage, ob eine Entscheidung innerhalb des Ermessens Bereiches liegt, sondern auch diejenige, ob eine Würdigung der festgestellten und vielleicht unüberprüfbaren Tatumstände inhaltlich recht und billig ist, gehört zur Kompetenz des RFH. Die Praxis des RFH hält leider an der Nachprüfung nur der Ermessensgrenzen fest. RFH 4, 38 „Zur Würdigung der Zweckmäßigkeitserwägungen ist der RFH nicht berufen".

[2]) vgl. Rümelin a.a.O. S. 49, Anm. 2.

[3]) Vgl. auch die Erlasse des RFM. v. 15. 7. 1924 u. v. 10. 10. 1925.

die Zustimmung des Landesfinanzamts vorgeschrieben (nach St.O. § 15 Abs. 1 vorherige Genehmigung!).

Während die Stundungsgewährung bei Steuern ins Ermessen der Behörde gestellt ist, hat der Steuerpflichtige bei Zöllen ein Recht auf 6monatige Stundung fälliger Beträge. Weiter ist bei Zöllen das Landesfinanzamt ermächtigt einen Zahlungsaufschub bis zu 3 Monaten ohne Verzinsung und ohne Sicherheit zu bewilligen (§ 105 Abs. 1). Dies, dem Steuerpflichtigen eingeräumte Recht soll ihm die Abwälzung ermöglichen, welche ja in den betreffenden Fällen vom Gesetzgeber beabsichtigt ist. Um den Steuerpflichtigen den Verkehr mit den Zollbehörden zu erleichtern bringt die Stundungsordnung noch das Institut des fortlaufenden Aufschubs (St.-O. § 8 f), welcher von der Finanzbehörde bis zu einer von ihr festzusetzenden Höchstsumme bewilligt werden kann.

2. Die Niederschlagung von Steuern wegen voraussichtlicher Erfolglosigkeit der Beitreibung oder wegen Unverhältnismäßigkeit der Beitreibungskosten zum Betrage, beruht nicht auf Erwägungen der Billigkeit, sondern ist eine Vorschrift, die lediglich den Bedürfnissen der Verwaltung gerecht wird. Die Niederschlagung ist eine interne Verwaltungsangelegenheit, die den Steueranspruch nicht zum Erlöschen bringt. Ein Recht auf Niederschlagung besteht nicht. Immerhin ist die Behörde bei Beurteilung der Vorraussetzungen der Niederschlagung in ihrem Ermessen an Recht und Billigkeit gebunden (§ 6).

3. Der Erlaß von Steuern beruht lediglich auf Billigkeitserwägungen. Der Reichsminister der Finanzen kann für einzelne Fälle Steuern, deren Einziehung nach Lage der Sache unbillig wäre, ganz oder zum Teil erlassen oder in solchen Fällen die Erstattung oder Anrechnung bereits entrichteter Steuern verfügen. Diese Befugnis kann für bestimmte Arten von Fällen den Landesfinanzämtern oder den Finanzämtern übertragen werden (§ 108 Abs. 1). Es steht im Ermessen der Finanzämter bezw. der Landesfinanzämter, inwieweit sie von dieser Delegation Gebrauch machen wollen. Bei Ablehnung eines Gesuchs um Erlassung ist gegen die Entscheidung des Finanzamts Beschwerde an das Landesfinanzamt zulässig (§§ 224, 282), welches endgültig entscheidet. Eine ablehnende Entscheidung des Landesfinanzamts über ein Erlaßgesuch auf Grund der ihm übertragenen Befugnis, ist mit der Beschwerde an den Reichsminister der Finanzen anfechtbar (§§ 224, 282). Durch § 108 Abs. 1 wird in hervorragendem Maße eine billige Berücksichtigung des einzelnen Falles ermöglicht. In solchen Fällen verzichtet der Steuergläubiger auf seine Forderung; die Schuld erlischt durch den Erlaß. Die Befugnis des Reichsfinanzministers geht weit über die den Behörden durch die Spezialgesetze gegebenen Ermächtigungen, Härten in der Besteuerung zu vermeiden, hinaus. § 108 Abs. 1 soll auch

dort Abhilfe schaffen, wo durch die Anwendung der Spezialermächtigung sich Härten ergeben. Während die Härteparagraphen ein Einzelverfügungsrecht secundum legem enthalten, stellt der § 108 Abs. 1 ein solches contra legem dar.[1]

Jedoch nicht nur für Einzelfälle ist der Erlaß ein geeignetes Korrektiv von Härten bei der Durchführung der Besteuerung, sondern er kann auch ganz allgemein für Fälle bestimmter Art vom Reichsfinanzminister mit Zustimmung des Reichsrats aus Billigkeitsgründen verfügt werden (§ 108 Abs. 2). Derartige Steuerbefreiuungen aus Billigkeitsgründen, welche bei Durchführung der Umsatssteuer besonders häufig praktisch wurden, haben gesetzesartigen Charakter.[2] Sie werden dem Steuertatbestand einverleibt und die Behörden haben bei Prüfung des Tatbestandes die Steuerbefreiung oder Ermäßigung zu berücksichtigen, wobei ihr Ermessen im einzelnen Falle vollständig ausgeschaltet ist. Hier ist einfach ein Recht des Steuerpflichtigen zu verwirklichen, das er nötigenfalls mit den ordentlichen Rechtsmitteln durchsetzen kann, ganz im Gegensatz zum Erlaß im Einzelfall, wo der Steuerpflichtige keinen Rechtsanspruch auf Erlaß hat.

B. Der Steuerpflichtige und die Behörde.

§ 8.

Staatsinteresse und fiskalisches Interesse.

1. Der Staat ist bei der Befriedigung seiner Finanzbedürfnisse heute vorzugsweise auf die Leistungen der Steuerpflichtigen angewiesen. Es genügt aber nicht, daß Steuern überhaupt erhoben werden, sondern entsprechend der ersten finanzpolitischen Forderung (Grundsatz der ausreichenden Steuer) ist es notwendig, daß die Summe der Steuern ausreiche, um die Aufgaben des Staates zu erfüllen. Besonders in einer Zeit, in welcher einerseits dem Staate ein großer Aufgabenkreis zuerteilt wird, in der aber andererseits die Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen durch Krieg, Inflation usw. beeinträchtigt ist, gestaltet sich die ausreichende Finanzbedarfdeckung des Staates sehr schwierig. Schwierig nicht nur deshalb, weil die Steuerzahler geneigt sind Widerstand zu leisten, sondern auch weil der Staat selbst in einen Konflikt der eigenen Interessen gerät. Dem Grundsatze der ausreichenden Bedarfsdeckung erwächst das fiskalische Interesse des Staates an möglichster Ergiebigkeit der einzelnen Steuern. Dieses fiskalische Interesse zu wahren, sind diejenigen Behörden berufen, welchen die Durchfüh-

[1]) Hinweis bei Hensel, S. 27, Anm. 1.
[2]) Vgl. Mrozeck zu § 108, Anm. 2.

rung der Besteuerung anvertraut ist. Im Gegensatz zum Interesse der Behörde an möglichster Ergiebigkeit der Steuer steht das Interesse des Steuerpflichtigen an möglichster Sparsamkeit der Steuerleistung. Dieser Gegensatz ist nur zu natürlich, jedoch ist auch der Staat selbst keineswegs ausschließlich fiskalisch interessiert. Das Interesse des Staates reicht viel weiter und umfaßt auch die Wirkung seiner Steuern auf volkswirtschaftlichem und kulturellem Gebiete, auf denen Schädigungen zu vermeiden ihm in hohem Maße angelegen sein muß. Aus dem volkswirtschaftlichen Steuergrundsatz der tunlichsten Schonung des Steuerpflichtigen oder vielmehr der privaten Wirtschaft, von welcher der Stand der Volkswirtschaft und die Bedarfsdeckungswirtschaft der öffentlichen Körper in weitem Umfang abhängig ist, ergeben sich spezielle Postulate, welche sich mit dem Steuerverwaltungsprinzip der „Bequemlichkeit der Steuer" eng berühren. Föides zählt auf:[1] Die Bemessung störe weder die Produktion durch Angreifen der Produktionssätze, Kapital- und Arbeitskraft, Hinderung zweckmäßiger Einrichtungen und Methoden der Produktion, Änderung der relativen Beziehungen der einzelnen Produktionszweige zueinander oder deren naturgemäßer örtlichen Verteilung, Minderung des Strebens nach Kapitalbildung, Störung der Entfaltung der Arbeitskraft oder ihrer entsprechenden Verwendung, noch die Konsumtion durch qualitative oder quantitative Herabminderung des Volkskonsumes, noch den Verkehr durch lästige Kontrollen oder Bindung an gewisse Verfahrensweisen und Zeitpunkte.

Die ausgleichende Berücksichtigung dieser möglicherweise geteilten Interessen gehört zu den Aufgaben der Finanzpolitik.

Auch in einem andern Rechtsgebiete, nämlich dem Strafprozeß — der überhaupt viele Analogien zum Steuerverfahren aufweist — kennen wir die Betätigung eines gedoppelten Staatsinteresses, nämlich einerseits an der Schuldigsprechung des Gesetzesübertreters, andererseits an der Freisprechung des Unschuldigen. Mit Rücksicht hierauf hat die Rechtsentwicklung im Strafprozeß der modernen Kulturstaaten durchweg zu einer Trennung der anklagenden und der richtenden Behörde geführt. Anders im Steuerverfahren. Die rasche Durchführung der Besteuerung ist für beide Parteien des Verfahrens gleich wünschenswert und dieses Bestreben hat der Steuerbehörde die Wahrnehmung der zweiseitigen Staatsfunktion belassen und ihr eine ganz eigenartige Stellung eingeräumt. Als Vertreterin der fiskalischen Interessen ähnelt die Stellung der Steuerbehörden derjenigen der Staatsanwaltschaft, während ihnen andererseits auch richterliche Pflichten auferlegt sind, und das nicht nur dort, wo sie formal als Verwaltungsgerichte konstituiert sind. Im großen ganzen zeigt durchweg die Stellung der Steuer-

[1]) Angeführt bei Strutz, Grundlehren des Steuerrechts, S. 26.

behörden das Bild eines Inquisitionsgerichts, dessen Urteile (Verwaltungsakte!) aber regelmäßig durch besondere Verwaltungsgerichte nachprüfbar sind. Das Steuerverfahren mag als reines Verwaltungsverfahren mit, unter bestimmten Voraussetzungen nachfolgendem spezifisch steuerrechtlichen Scheinparteiprozeß[1] gekennzeichnet werden.[2]

2. In dubio pro fisco? Die finanzverwaltenden Behörden sind berufen und verpflichtet, die Rechte des Steuergläubigers wahrzunehmen. Daraus wird vielfach eine Pflicht der Steuerbehörde abgeleitet, in solchen Fällen, in denen das Gesetz zu Zweifeln Anlaß gibt, zugunsten des Steuergläubigers zu entscheiden. Dies scheint mir jedoch, gerade dort, wo es sich um Rechtszweifel handelt, nicht richtig zu sein. Kurt Ball[3] hat den, dem Steuerpraktiker geläufigen Grundsatz in dubio pro fisco, einer eingehenden Untersuchung unterworfen und kommt zu dem Ergebnis, daß derselbe zum Teile wenigstens seine Berechtigung habe. Soweit es sich um Tatsachenzweifel handelt — so führt Ball aus — wirken diese im ordentlichen Verfahren (dem Verfahren der AO.) zugunsten des Steuerpflichtigen im beschleunigten Verfahren[4] zugunsten des Fiskus. Diese Unterscheidung ist wohl begründet in der graduellen Verschiedenheit der Prüfungspflicht, welche in einem ordentlichen und einem summarischen Verfahren der Behörde auferlegt ist. Während im ersten Falle die Prüfungspflicht auf Ermittlung des wahrheitsgemäßen Tatbestandes abgestellt ist,[5] tritt sie im beschleunigten Verfahren notwendigerweise hinter das Interesse an der raschen Erledigung zurück. Demgemäß müssen im ordentlichen Verfahren dort, wo die Tatsachen nicht zweifelsfrei klar gestellt werden können, die dem Steuerpflichtigen günstigeren unterstellt werden, während im beschleunigten Verfahren, wo die Prüfungspflicht keine absolute ist, die dem Fiskus vorteilhafteren Tatsachen angenommen werden können.

Ganz anders bei Rechtszweifeln. Hier unterscheidet Ball: „Im Veranlagungs-Einspruch- und Anfechtungsverfahren und im Beschwerdeverfahren nach § 283 AO. sind Rechtszweifel, bei denen sich beide Auffassungen mit gleich gutem Gewissen vertreten lassen, zugunsten des Fiskus zu entscheiden; in den andern Verfahrensarten hat der Steuerbeamte (Steuerrichter) nach eigenem Gewissen zu entscheiden". Er will den Grundsatz in dubio pro fisco dort anwenden, wo das Steuerverfahren als reines Verwaltungsverfahren konstituiert ist, mit Ausnahme letztinstanzlicher Entscheidungen; wo das Steuerverfahren

[1]) Dieser Ausdruck ist entlehnt von R. Kloß, Rechtskraft in Steuersachen, St. u. W. IV., Z. 18. Im übrigen kennt auch das Steuerrecht einen, in der AO. nicht erwähnten echten Parteiprozeß und zwar in Finanzausgleichsachen. Hinweis bei Kloß St. u. W. IV., Sp. 18.

[2]) In Anbetracht der Verschiedenartigkeit der einzelnen Verfahrensstufen verzichtet Hensel auf eine einheitliche Charakterisierung des Steuerverfahrens. Vgl. Steuerrecht S. 160.

[3]) Kurt Ball, Jur. Wochenschrift 1921, S. 547.
Anscheinend zustimmend Hensel, a.a.O. S. 24.

[4]) Verfahren außerhalb der AO., z. B. für Erhebung des Reichsnotopfers, Ges. v. 24. XII. 1920.

[5]) Insbesondere auch zugunsten des Steuerpflichtigen § 204 Satz 2 AO.

Parteiverfahren ist, soll der Grundsatz nicht gelten. M. E. sind die Steuerbehörden sämtlich und gleichmäßig an das Gesetz gebunden. Auch bei Rechtszweifeln haben sie sich von fiskalischen Erwägungen frei zu halten und nur nach ihrem richterlichen Gewissen zu entscheiden. Dies gilt gleichmäßig für alle Steuerbehörden, mögen sie nun Steuerverwaltungsakte im Sinne von Rechtssprüchen vornehmen oder eigentliche richterliche Entscheidungen aussprechen. Die Differenzierung von Ball erscheint künstlich und auch unzweckmäßig, wenn man bedenkt, daß sie dazu führt, daß dieselbe Behörde z. B. das Landesfinanzamt bei Rechtszweifeln im gewöhnlichen Beschwerdeverfahren (als letzte Instanz) den Grundsatz in dubio pro fisco nicht anwenden solle, wohl aber im Beschwerdeverfahren nach § 283 und nur deshalb, weil alsdann der Steuerpflichtige die Möglichkeit eines weiteren Rechtsmittels hat.

§ 9.

Die Organisation der Verwaltung.

1. Der Grundsatz der gesetzmäßigen Verwaltung muß auch in der Rechtsstellung der Behörde zum Steuerpflichtigen zu charakteristischem Ausdruck gelangen. Vor allem zu beachten ist der Umstand, daß die meisten und in besonderem Maße die wichtigsten Steuerarten, Einkommen-, Vermögens- und Umsatzsteuer bei der Erhebung auf die Mitwirkung des Steuerpflichtigen angewiesen sind. Es genügt aber nicht, daß der Gesetzgeber eine diesbezügliche Rechtspflicht konstatiert, um eine reibungslose Durchführung der Besteuerung herbeizuführen, vielmehr ist es notwendig, daß der Steuerpflichtige diese Mitwirkung freiwillig und in willfähriger Weise betätige.[1] Dazu bedarf es eines gewissen Vertrauens seitens der Steuerpflichtigen in die Unparteilichkeit der Steuerbehörde, das zu stärken eine rechtspolitische Aufgabe des Steuerpflichtigenschutzes ist.

2. Dazu kann vor allem die Organisation der Verwaltung dienen. Eine rasche und sachgemäße Abwicklung der Steuererhebung durch die Behörde liegt nicht nur im Interesse des Steuergläubigers, sondern auch in demjenigen des Steuerpflichtigen. Gerade bei dem heutigen, komplizierten Steuerrecht muß der Steuerpflichtige damit rechnen können, seitens der Behörde dem Rechte gemäß behandelt und instruiert zu werden; ferner soll er darauf vertrauen können, bei der Steuerbehörde Verständnis für volkswirtschaftliche und privatwirtschaftliche Vorstellungen zu finden. Um dise zu erreichen schreibt § 9 AO. vor, daß die Beamten der Finanzbehörden für ihren Beruf besonders vorgebildet sein sollen. In Süddeutschland (Württemberg) war die Sonderung der Finanzverwaltung von der Verwaltung des Innern, und eine Sonderausbildung der Steuerverwaltungs-

[1]) Vgl. R. Kloß, Steuerschuldnerschutz 1921, S. 7, bei Späth und Linde, Berlin.

beamten (Kameralisten) meist schon vor Geltung der AO. eingeführt. Dagegen brachte § 9 für die norddeutschen Länder zumeist eine wesentliche Neuerung. Endgültige und einheitliche Vorschriften für die Ausbildung der Reichsfinanzbeamten fehlen noch.[1]

3. Die Mitwirkung von ehrenamtlichen Laien an der Seite des berufsmäßigen Beamten hat sich im Strafprozeß und in der Verwaltung längst eingebürgert. Auch das Steuerverfahren kann ihrer nicht entraten, wenn es das Vertrauen des Staatsbürgers erwerben will, was hier in vielleicht höherem Maße noch, als im Strafprozeß notwendig ist. Nach dem heute geltenden Reichssteuerrecht ist die Laienmitwirkung jedoch nur eine sehr begrenzte.[2] Bei Veranlagung der sog. Besitzbelastungssteuern sind die mitwirkenden nach Umständen geeignet, der Behörde notwendige Kenntnisse des Wirtschaftslebens im Einzelfalle zu vermitteln, ganz allgemein bilden sie ein Gegengewicht gegen die fiskalischen Tendenzen des Berufsbeamten,

a) Für diejenigen Steuern, welche eine besondere Mitwirkung des Steuerpflichtigen erforderlich machen, nämlich für Steuern vom Einkommen und Vermögen (ausschließlich Erbschaftssteuer) schreibt die AO. § 25 die Bildung von Ausschüssen bei den Finanzämtern vor, welche bei Veranlagung, Nach- und Neuveranlagung, Berichtigung vorläufiger Veranlagung, sowie bei Entscheidung über Erstattungsansprüche und über Bescheidseinsprüche, sofern beim Bescheid Ausschüsse beteiligt waren, mitwirken sollen. Die Mitglieder dieser Ausschüsse werden z. T. durch das zuständige Landesfinanzamt ernannt[3] jedoch müssen mindestens $^2/_3$ der Mitglieder durch die Organe der Selbstverwaltung gewählt werden (§ 26, Abs. 3). Die Anzahl der Ausschußmitglieder ist durch die dritte St.N.V. § 46 auf zwei gewählte und ein ernanntes festgesetzt; zur Beschlußfähigkeit genügt die Anwesenheit von zwei Mitgliedern außer dem Vorsitzenden (§ 30 Abs. 1 und § 46 Abs. 3 der St.N.V.) Was die Zusammensetzung der Ausschüsse anbetrifft, so ist nach § 26 Abs. 2 darauf zu sehen, daß die verschiedenen Arten des Vermögens und Einkommens vertreten sind. Bei der Verschiedenheit der wirtschaftlichen und sozialen Struktur der einzelnen Länder ist es den Landesfinanzämtern überlassen, Grundsätze darüber aufzustellen, in welcher Weise dies geschehen soll (VO vom 25. 5. 20. § 7). Der Zweck dieser Vorschrift ist, den Steuerpflichtigen vor solchen Ausschüssen zu schützen,

[1]) Die ganz außerordentliche Wichtigkeit der Auswahl und Ausbildung der Finanzbeamten für die Handhabung des Steuerrechts betont insbesondere
Waldecker, Vorschläge zur künftigen Ausbildung der Reichssteuerbeamten, Stuttgart 1920.
„ Steuerrecht oder Fiskalismus? Im FA. 32. Jahrg. (1925) I. S. 76.

[2]) Hensel befürwortet einen weiteren Abbau der Laienmitwirkung und schlägt erweiterte Mitarbeit der Berufsvertretungen, Gemeindebehörden usw. vor. Steuerr. S. 145, Anm. 1.
Für Laienmitwirkung Kloß, Steuerschuldnerschutz S. 8.

[3]) Vgl. § 26, Abs. 3, S. 2 AO. und § 13 Abs. 2 der VO. über die Bildung der Ausschüsse bei den Finanzämtern und ihr Verfahren vom 25. Mai 1920 (RGBl. S. 1118) und VO. v. 10. 3. 23. (RGBl. I., 191).

die seinem Interesse, etwa aus politischen Anschauungen heraus, grundsätzlich feindlich gegenüber stehen. Im übrigen geloben alle Ausschußmitglieder bei Eintritt in ihre Tätigkeit an Eidesstatt, dieselbe ohne Ansehen der Person nach bestem Wissen und Gewissen auszuüben, fernerhin Geheimhaltung der Verhandlung und der in derselben erfahrenen Verhältnisse, Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse des Steuerpflichtigen (AO. 29). Den Vorsitz führt der Finanzamtsvorsteher oder sein Stellvertreter. Der Vorsitzende ist im Ausschuß stimmberechtigt, bei Stimmengleichheit unter den Ausschußmitgliedern entscheidet seine Stimme. Wird er von den Ausschußmitgliedern überstimmt, so kann er gegen die Entscheidung Berufung einlegen (AO. § 245) und insofern ist seine Stellung gegenüber den Laienmitgliedern eine durchaus selbständige. Die Vorschrift der gesetzmäßigen Verwaltung (AO. § 24 Abs. 2) erstreckt sich natürlich auch auf die Ausschußmitglieder. Dieselbe sind nicht nur an das Gesetz, sondern auch an die Ausführungsbestimmungen gebunden (AO. § 25, Abs. 2). Letzteres genau wie die übrigen Steuerbehörden, also sogar in dem Fall, daß eine einzelne Ausführungsbestimmung vom Reichsfinanzhof als ungesetzlich hingestellt worden wäre[1]. Im Gegensatz zum Vorsteher des Finanzamts, welcher nach § 13 Abs. 2 durch die Landesfinanzämter oder den Reichsfinanzminister angewiesen werden kann, in den Ausschüssen bestimmte Rechtsauffassungen zu vertreten, oder in einem bestimmten Falle in bestimmter Weise abzustimmen, oder auch gemäß § 245 Berufung einzulegen, sind die Ausschußmitglieder an derartige Weisungen der übergeordneten Behörde nicht gebunden.[2] Um eine rasche Erledigung des betreffenden Steueranspruchs zu erreichen, hat die dritte Steuernotverordnung in ihrem § 45 die Mitwirkung der Ausschüsse eingeschränkt. Diese soll ausgeschlossen sein, 1) wenn ein vorläufiger Steuerbescheid erlassen wird; 2) wenn ein Steuerbescheid erlassen wird, der sich auf die Anforderung von Steuervorauszahlungen beschränkt; 3) wenn auf Grund des § 76 Abs. 1 Nr. 2 der RAO. ein Steuerbescheid zurückgenommen oder geändert wird; 4) wenn im Falle des § 97 der RAO. eine Nachveranlagung oder eine Neuveranlagung vorgenommen wird; 5) wenn über Erstattungsansprüche, die auf Rechtsgründe gestützt werden, entschieden wird; 6) wenn über Erinnerungen der im § 288, Abs. 3, Satz 3 und im § 293, Abs. 1, Satz 2 der RAO bezeichneten Art entschieden wird. Im allgemeinen dürfte darin keine Benachteiligung des Steuerpflichtigen liegen, jedoch wird im Falle, daß eine Veranlagung überhaupt unterbleibt, bei Vorauszahlungen die gesetzlich vorgeschriebene Laienmitwirkung durch Ziffer 2 der zitierten Bestimmung illusorisch.

b) Die Kammern der Finanzgerichte, welche den Landesfinanz-

[1]) So Kloß a.a.O., S. 84.
[2]) Becker, zu § 13, Anm. 3, Abs. 2.

ämtern angegliedert sind (§ 14) und welche über das Rechtsmittel der Berufung zu entscheiden haben, bestehen aus zwei ständigen Mitgliedern und aus drei ehrenamtlichen Laien. Die ehrenamtlichen Laien werden zur Hälfte von den Organen der Selbstverwaltung oder Vertretungen der Länder[1] zur Hälfte von öffentlich rechtlichen Berufsständischen Vertretungen auf je 6 Jahre gewählt (§ 16 Abs. 1 und VO. über die Bildung der Finanzgerichte vom 5. August 1921, RGBl. S. 1241). Durch § 14 Abs. 4 wird den Mitgliedern der Finanzgerichte die richterliche Unabhängigkeit im Sinne des Art. 102 RV. eingeräumt. Sie sind unabhängig und nur dem Gesetz unterworfen. Für die Beamtenmitglieder ergibt sich daraus, das sie von der übergeordneten Behörde keine Weisungen erhalten können (Ausschluß des § 13, Abs. 2, AO.)[2] und in ihrer richterlichen Tätigkeit niemandem Rechenschaft schuldig sind. Weiter geht die Unabhängigkeit des Vorsitzenden und der ständigen Finanzgerichtsmitglieder nicht. Die Angliederung der Finanzgerichte an die Landesfinanzämter hat zur Folge, daß die ständigen Finanzgerichtsmitglieder gleichzeitig mit richterlichen und verwaltenden Funktionen betraut sind. Sie werden gemäß § 15 nur für die Dauer ihres Hauptamtes bestellt. Die ehrenamtlichen Mitglieder können aus Gründen, welche die Entfernung eines Reichsbeamten aus seinem Amte rechtfertigen, durch den Reichsfinanzhof ihrer Stelle enthoben werden (§ 18). Als Gründe hiefür kommen neben Verletzung der allgemeinen Beamtenpflichten (§ 10 Reichsbeamtengesetz), insbesondere die Verletzung der, durch § 10 AO. auferlegten Schweigepflicht in Betracht. Um bei den Steuerpflichtigen das Vertrauen auf eine sachverständige Laienmitarbeit zu stärken und andererseits den Laienmitgliedern der Finanzgerichte die Mitarbeit zu erleichtern, ist bestimmt, daß in der einzelnen Spruchsache tunlichst eines der zur Entscheidung berufenen Mitglieder dem Beruf oder Erwerbszweig des Steuerpflichtigen angehören soll (§ 14, Abs. 3). Diese Vorschrift ist rein instruktioneller Natur und ihre Nichteinhaltung kann deshalb nicht als wesentlicher Verfahrensmangel mit der Rechtsbeschwerde angefochten werden.[3] Die ursprünglich durch § 251 Abs. 2 angeordnete obligatorische schriftliche Begutachtung durch ein ehrenamtliches Laienmitglied ist durch § 54 der 3. Steuernotverordnung in eine fakultative abgeändert worden. Dadurch mag wohl eine Beschleunigung des Verfahrens erreicht sein, auf der anderen Seite ist aber eine Folge dieser Änderung, daß der Steuerpflichtige nun nicht mehr die Gewißheit hat, daß ein Laienmitglied des Gerichts genötigt ist, sich mit seinem Steuerfalle eingehend zu befassen.[4]

[1]) Im Bezirk des Landesfinanzamts Stuttgarts: Der württ. Landtag und der hohenz. Landesausschuß.
[2]) Becker zu § 14. Anm. 2, Mrozeck zu § 14, Anm. 7.
[3]) Kloß, a.a.O., S. 88; Becker zu § 14, Anm. 3; Mrozeck zu § 14, Anm. 6.
[4]) Hensel, S. 145, begrüßt diese Abänderung.
Kloß, Steuerschuldnerschutz S. 9, erwähnt die Berichterstattung als sehr geeignet, das Vertrauen des Steuerpflichtigen zum Finanzgericht zu stärken.
Ebenso Becker, St. u. W. IV, Sp. 362.

c) In der letzten steuergerichtlichen Instanz, beim Reichsfinanzhof, läßt das Gesetz die Möglichkeit der Laienbeteiligung offen, insofern § 35 Satz 2 vorschreibt, daß nur mindestens die Hälfte der Mitglieder die Befähigung zum Richteramt besitzen muß. Der Reichspräsident kann also auch solche Sachverständige, welche das Richteramt nicht bekleiden können, aber auch juristische Laien zu Reichsfinanzräten berufen. Die Wichtigkeit der Laienbeteiligung ist jedoch hier sehr vermindert, da für die Objektivität der obersten Spruchbehörde andere Garantien vorgesehen sind. Besonders die richterliche Unabhängigkeit der Reichsfinanzhofmitglieder im S. der § 104 RV (§ 36 AO). In Anbetracht des Umstandes, daß der Reichsfinanzhof vorzugsweise über Rechtsfragen zu entscheiden hat, wäre die Beteiligung wirklicher Laien unpraktisch und nicht wünschenswert. Die Möglichkeit der Ernennung von Laienmitgliedern ist deshalb bisher ohne Schaden unterblieben.

4. Der Zweck der Laienbeteiligung im Verfahren, nämlich ein Gegengewicht gegen die vom Steuerpflichtigen gefürchtete fiskalische Einseitigkeit der behördlichen Betrachtungsweise zu schaffen, mag in manchen Fällen auch durch die Mitarbeit anderer unparteiischer Organe erreicht werden. Eine solche Mitarbeit ist durch § 191 AO. geschaffen, welcher den Reichs-, Staat- und Gemeindebehörden, sowie den Beamten, Notaren und den Vertretungen der Berufszweige eine Beistandspflicht auferlegt die der Durchführung der Besteuerung und deren Aufsicht und Prüfung dienen soll. Zweifellos richtet sich diese Beistandspflicht, welche insbesondere die Pflicht zur Einsichtgewährung in Bücher, Verhandlungen, Listen und Urkunden umfaßt, zunächst gegen den Steuerpflichtigen, aber es muß anerkannt werden, daß die Berichterstattung einer fiskalisch uninteressierten Stelle geeignet ist, der Steuerbehörde ein sachkundiges und dem Einzelfalle angepaßtes Bild der, durch den Beruf und andere Umstände bedingten Verhältnisse des Steuerpflichtigen zu geben, was zu seinen Gunsten wirken kann. Besondere praktische Bedeutung gewinnt die Mitwirkung der Verbände dadurch, daß die Finanzämter nach § 206 Vertreter und Angestellte als Sachverständige und Prüfungsbeamte zuziehen können. Eine erweiterte Mitwirkung nicht steuerbehördlicher Organe brachte der, durch § 43 der 3. St.NV. in die AO. eingeschobene § 23a, welcher bestimmt, daß das Finanzamt bei Steuern vom Einkommen und Vermögen (ausschließliche Erbschaftssteuer) und bei der Umsatzsteuer die, für den Steuerpflichtigen zuständige Gemeindebehörde hören soll, ferner wird hier gesagt: „der Vorsteher der Gemeindebehörde, sein Vertreter oder ein durch schriftlichen Auftrag der Gemeindebehörde ausgewiesener Beauftragter ist berechtigt, mit beratender Stimme an den Sitzungen des Steuerausschusses (§ 25) teilzunehmen, solange in den Sitzungen über die Veranlagung von Steuerpflichtigen, die in der Gemeinde ihren Wohnsitz, ihren stän-

digen Aufenthalt, ihren Sitz oder eine Niederlassung haben, beraten oder beschlossen wird". Diese Vorschriften, welche zunächst natürlich im fiskalischen Aufklärungsinteresse gedacht sind, können sich praktisch sicherlich zu beiderseitigem Nutzen, nämlich zu demjenigen der Behörde und demjenigen des Steuerpflichtigen bewähren. Die verantwortliche Mitarbeit der Interessenvertretungen und Gemeindebehörden ist nur zu begrüßen und auch im Interesse des Steuerpflichtigen ein weiterer Ausbau derselben de lege ferenda zu erstreben.[1]

5. Nicht zu versäumen ist der Hinweis darauf, daß die Personen, die ehrenamtlich für die Finanzverwaltung tätig werden, ebenso wie Sachverständige und andere Personen, die von Finanzbehörden oder Finanzgerichten zugezogen werden, als Beamte im Sinne der Steuergesetze und des Strafgesetzbuches gelten. Insbesondere gilt also für sie die Strafvorschrift des § 376 AO. und können sie sich der passiven Beamtenbestechung im Sinn der §§ 331, 332 StGB. schuldig machen; wer ihnen Geschenke oder andere Vorteile anbietet, verspricht oder gewährt, um sie zu einer Pflichtverletzung zu bestimmen, macht sich der Bestechung im Sinne des § 333 StGB schuldig. In diesen Vorschriften liegt gleichzeitig ein Stück des Geheimnisschutzes der AO., welcher unten noch zu betrachten ist.

§ 10.

Die Ausschließung und Ablehnung von Beamten.

Es ist ein alter Rechtsgedanke, daß diejenigen Personen, welche wirtschaftlich am Ausgange einer Entscheidung interessiert sind, sich am Verfahren nicht beteiligen dürfen. Dem haben auch die meisten modernen Verfahrensgesetze Rechnung getragen, besonders die ZPO., welche die „beteiligten" Personen kraft Gesetzes vom Richteramt ausschließt (44 ZPO.) und überdies den Parteien ein Ablehnungsrecht (§ 42 ZPO.) in dem Falle gibt, wo der Richter kraft Gesetzes ausgeschlossen ist, oder wo die Besorgnis der Befangenheit besteht. Gerade heute, wo die Macht des Geldes bereit, und in manchen Fällen leider nur zu geeignet ist, den Fels der traditionellen Beamtenmoral anzugreifen, sind zwingende gesetzliche Vorschriften über die Ausschließung und Ablehnung von Beamten im Verfahren durchaus nötig. Leider hat sich die AO. mit der Aufstellung von Sollvorschriften begnügt. Der § 47 AO., welcher im wesentlichen dem § 41 ZPO. entspricht, zählt die Fälle auf, in denen der Beamte sich der Witwirkung enthalten soll. Die Nichtmitwirkung besteht darin, daß der betreffende Beamte nicht zugegen sein darf, solange über die Angelegenheit beraten und entschieden

[1]) Hensel, S. 145, Anm. 1, Wünscht diese Mitarbeit als Ersatz für die Laienbeteiligung. Vgl. Kloß Steuerschuldnerschutz S. 10.

wird. (§ 47 Abs. 2) d. h. daß er sich während der Beratung aus dem Sitzungszimmer entfernen muß.[1] Mit Zustimmung seiner vorgesetzten Behörde kann sich gemäß § 49 der Beamte der Mitwirkung ferner enthalten, wenn er sich befangen fühlt. Was aber, wenn der Beamte zwar befangen ist, sich der Mitwirkung aber nicht enthält? Nicht einmal in dem Falle, daß der Beamte sich gemäß § 47 enthalten sollte, hat der Steuerpflichtige das Recht der Ablehnung. Ja die Entscheidung dieses Beamten ist durchaus rechtswirksam. Die Vorschrift des § 48 mag mit dem Bedürfnis nach Rechtssicherheit begründet werden und sie erscheint erträglich, da eine solche Mitwirkung immerhin als wesentlicher Verfahrensmangel durch die Rechtsbeschwerde angreifbar ist und die betreffende Entscheidung zur Aufhebung bringen kann. Aber weshalb soll dem Steuerpflichtigen dieser Umweg zugemutet werden? Die grundsätzliche Verschiedenheit des Steuerverfahrens vom Zivilprozeß bietet m. E. keinen Grund, den Beamten bei Vorliegen der entsprechenden Gründe nicht zwingend auszuschließen und dem Steuerpflichtigen das Recht zu versagen, den Beamten wegen Befangenheit abzulehnen. Als Grund für die andersartige Regelung der AO. führt Becker[2] die gelegentliche Undurchführbarkeit im Grenzverkehr an, was jedoch kein Grund gegen die zwingende Ausschließung bei den Veranlagungssteuern ist. Bei dem allgemeinen moralischen Hochstand der deutschen Beamten wird diese Schwäche der AO. kaum praktisch fühlbar sein, wenn sie aber doch fühlbar werden sollte, kann sie dem Steuerpflichtigen zu Schaden gereichen. Praktisch wichtiger und durchaus notwendiger ist das, durch § 50 gegebene Ablehnungsrecht gegenüber Ausschußmitgliedern und ehrenamtlich tätigen Mitgliedern der Finanzgerichte, die ein gleiches oder ähnliches Geschäft betreiben wie der Steuerpflichtige, sofern für den Steuerpflichtigen Geschäfte oder Betriebsgeheimnisse gefährdet erscheinen. Über das Ablehnungsgesuch entscheidet das Finanzamt, bezw. der Vorsitzende der Kammer endgültig.

§ 11.

Der Geheimnisschutz in der Abgabenordnung.

1. Die modernen Steuern und deren wichtigsten, das sind diejenigen, welche als Personalsteuern im Sinne der Finanzwissenschaft eine Veranlagung unter Mitwirkung des Steuerpflichtigen voraussetzen, machen es notwendig, daß der Steuerpflichtige der Behörde seine wirtschaftlichen Verhältnisse aufdecke. Berufs- und Betriebsgeheimnisse, Dinge die der Steuerpflichtige peinlich bemüht ist, im sonstigen Leben vor jedermann zu verbergen, muß er dem prüfenden Auge des Steuer-

[1]) Mrozeck, zu § 47 Anm. 15.
[2]) Becker, zu § 47 Anm. Abs. 1.

beamten unterbreiten, denn nur so ist die Gleichmäßigkeit der Besteuerungsdurchführung möglich. Eine solche notwendige Enthüllung seiner finanziellen und zu deren Begründung vielfach auch seiner technischen Geheimnisse ist sehr geeignet, den Steuerpflichtigen mißtrauisch und scheu zu machen. Wenn irgend die Behörde auf ein entgegenkommendes und freiwilliges Mitarbeiten rechnen will — und ohne das ist sie praktisch ziemlich hilflos, wenn es sich nicht um einen, sondern um viele Steuerpflichtige handelt[1] — so müssen dem Steuerpflichtigen Garantien gegeben sein, daß seine Geheimnisse von denjenigen bewahrt bleiben, denen er sie zum Zwecke der Besteuerung anzuvertrauen genötigt ist, und daß ebenso diejenigen Geheimnisse behandelt werden, welche die Steuerbehörde durch Auskunfterteilung anderer erfährt. Besonders zur Ermittlung des Steuertatbestandes und zur Ausübung der Steueraufsicht sind dem Steuerpflichtigen Pflichten auferlegt, der Behörde Rechte eingeräumt, welche tief in die Privatsphäre des Steuerpflichtigen eingreifen.

2 a) Die Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen selbst (§ 168 f) ist unbeschränkt. Immerhin finden sich gewisse Kautelen; z. B. wenn der Steuerpflichtige den Nachweis der Richtigkeit seiner Erklärung durch Vorlegung der Bücher zu führen hat (§ 173 Abs. 2), sollen Bücher und Geschäftspapiere auf Wunsch des Steuerpflichtigen tunlichst in seiner Wohnung oder in seinen Geschäftsräumen eingesehen werden. (§ 207 Abs. 2) Der Steuerpflichtige wird seine Bücher lieber zur Verfügung stellen, wenn er selbst wahrnehmen kann, welche Personen Einsicht in dieselben nehmen. Einem Ausschuß dürfen Bücher, Geschäftspapiere und Bilanzen nur mit Zustimmung des Vorlegenden zur Einsicht mitgeteilt werden (§ 208 Abs. 2) eine Vorschrift, die das Ablehnungsrecht des Steuerpflichtigen gegenüber den Ausschußmitgliedern (§ 50) vervollständigt, und durchaus im Sinne des Schutzes der Geheimhaltung liegt.

b) Auch die Auskunftspflicht anderer Personen und öffentlicher Organe ist nur wenig beschränkt, dagegen meist an gewisse Voraussetzungen gebunden, welche jedoch nicht durchweg unter dem Gesichtspunkt des Geheimnisschutzes betrachtet werden können. Die wichtigste Begrenzung der Auskunftspflicht der Beamten und Behörden ist das Post- und Telegraphengeheimnis. Beide sind durch Art. 117 RV. in ihrer Unverletzlichkeit garantiert und für das Steuerrecht durch §§ 181 Abs. 2; 191 Abs. 1 S. 2; 192 S. 2 ausdrücklich bestätigt. Die wirtschaftliche, und in ihren Auswirkungen internationale Bedeutung des Postbetriebs fordert den grundsätzlichen Vorrang des Post- und Telegraphengeheimnisses selbst vor den Interessen der Justiz und der

[1]) v. Pistorius, Über Steuerkampf in „Einkommensteuerlüge“ St. u. W. III Sp. 1296 und in „Die deutsche Finanzwirtschaft und der Ausweg aus der Not“ S. 37 f.

Verwaltung. Eine Ausnahme brachte die Kapitalfluchtgesetzgebung in der VO. vom 15. 11. 1918 (RGBl. S. 13—24), welche die Überwachung des Post- und Telegrammverkehrs mit dem Auslande durch Postüberwachungsstellen anordnete, die dem Reichsfinanzministerium untergeordnet waren.

3. Eine Geheimhaltungspflicht des Beamten über die, ihm vermöge seines Amtes bekannt gewordenen Angelegenheiten, deren Geheimhaltung ihrer Natur nach erforderlich ist, ist schon durch § 11 des Reichsbeamtengesetzes vom 17. Mai 1907 gegeben. Denselben Gedanken hat die AO. im § 10 in einer, den Besonderheiten des Steuerverfahrens angepaßten Form ausgesprochen und damit die grundsätzliche Unverletzlichkeit des Steuergeheimnisses festgelegt.[1] Der § 10 Abs. 1 lautet: „Die Amtspflicht sämtlicher Beamten der Finanzverwaltung erstreckt sich darauf, daß die Verhältnisse eines Steuerpflichtigen, die sie dienstlich erfahren haben, strengstens geheimhalten und Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisse, die sie in gleicher Weise erfahren haben, nicht unbefugt verwerten." Die Unverletzlichkeit des Steuergeheimnisses besteht grundsätzlich, d. h. Ausnahmen bedürfen der gesetzlichen Grundlage. Sie sind dort gegeben, wo der Beamte befugt oder gar verpflichtet ist, das ihm anvertraute Geheimnis weiterzugeben. Nach der Ansicht von Becker[2] kommt dem Reichsminister der Finanzen aus der ihm zustehenden obersten Leitung (§ 8) das Recht zu, in zweifelhaften Fällen zu entscheiden, ob eine Befugnis oder Verpflichtung zu solchen Mitteilungen besteht, welche an und für sich dem Steuergeheimnis Abbruch tun. Solche Befugnis ergibt sich meist aus den Rechten der Finanzbehörden; durch Gewohnheitsrecht kann sie m. E. niemals begründet werden. Strafbare Handlungen, welche die Steuerbehörden gelegentlich der Steuerermittlung erfahren, z. B. Betrug, wucherische Ausbeutung usw. dürfen sie an die Strafverfolgungsbehörden nicht mitteilen.[3] Die Geheimhaltungspflicht des § 10 wird gemäß Abs. 4 durch Ausscheiden aus dem Dienste oder Beendigung der Tätigkeit nicht berührt, ist also eine fortdauernde.

Dem Steuerpflichtigen wäre wenig gedient, wenn sich die Geheimhaltungspflicht nur auf die im Beamtenverhältnis sich befindlichen Personen erstrecken würde und die AO. bestimmt deshalb ausdrücklich (§ 10 Abs. 2, 3), daß auch die Beamten der Finanzgerichte und die Personen, die ehrenamtlich für die Finanzverwaltung tätig werden, ebenso Sachverständige u. a. von Finanzbehörden und Finanzgerichten zugezogene Personen als Beamte im Sinne der Steuergesetze und des Strafgesetz-

[1]) Becker, Kommentar zu § 10.
Literatur: Conrad, „Das Steuergeheimnis nach der AO.", St. A. 1922, S. 49.

[2]) Becker zu § 10. Anm. 3a).

[3]) Umgekehrt sind die Strafverfolgungsbehörden verpflichtet, Steuerzuwiderhandlungen, welche sie im Strafverfahren erfahren, der Steuerbehörde mitzuteilen § 192 AO.

buchs gelten. Alle diese Personen sind also gleichermaßen zur Wahrung des Steuergeheimnisses verpflichtet und um ihnen diese Pflicht deutlich zum Bewußtsein zu bringen, müssen sie bei Eintritt in ihre Tätigkeit durch Handschlag an Eidesstatt geloben, die zu ihrer Kenntnis gelangenden Verhältnisse der Steuerpflichtigen strengstens geheim zu halten und Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse nicht unbefugt zu verwerten. (§ 17 Abs. 1 § 29 Abs. 1) Personen und Sachverständige, welche vom Finanzamt zugezogen werden, müssen gemäß § 206 Abs. 1 eidlich auf die Schweigepflicht verpflichtet werden.

Die Verletzung der Geheimhaltungspflicht hat gemäß § 376 schwere Geldstrafe, wenn sie aus Eigennutz oder in Schädigungsabsicht begangen wurde event. Gefängnisstrafe und Unfähigkeit zur Begleitung öffentlicher Ämter auf die Dauer bis zu 5 Jahren als Straffolge. Eine gewisse Unvollkommenheit der Strafdrohung des § 376 liegt darin, daß er nur die Fälle trifft, in denen Beamte das Steuergeheimnis dienstlich oder bei Wahrnehmung ihrer Obliegenheit erfahren haben. Beamte, die sich außer Dienst Einsicht in die Akten verschaffen, können nach § 376 nicht bestraft werden und unterliegen nur disziplinarischer Bestrafung. Eine diesbezügliche Ausdehnung des § 376 wäre wünschenswert.[1] Personen, die wegen Verletzungen der Schweigepflicht bestraft sind, sollen nicht zu ehrenamtlichen Mitgliedern der Finanzgerichte und nicht zu Ausschußmitgliedern bei den Finanzämtern berufen werden (§§ 16 Abs. 2 Satz 3, 29). Ein weiterer und wirksamerer vorbeugender Schutz als die Strafe ist durch das oben angeführte Ablehnungsrecht des Steuerpflichtigen gegeben, welches nach § 50 gegenüber Ausschuß- und Finanzgerichtsmitgliedern besteht, welche ein gleiches oder ähnliches Geschäft betreiben, wie der Steuerpflichtige, oder die in demselben Geschäftszweig, etwa bei der Konkurrenz angestellt sind. Voraussetzung für das Ablehnungsrecht ist aber, daß vom Ausschuß Auskunft verlangt wird, welche nicht ohne Aufdeckung von Geschäfts- oder Betriebsgeheimnissen gegeben werden kann.

4. Der Geheimnisschutz der AO. erschöpft sich nicht in der Verschwiegenheitspflicht der im Verfahren behördlicherseits tätig werdenden Personen, vielmehr ist auch sonst im Verfahren dem Geheimnisschutze Rechnung getragen. Steuerbescheide und ebenso Entscheidungen über Rechtsmittel müssen den Steuerpflichtigen verschlossen zugestellt werden. (§ 211 Abs. 3, § 242 Abs. 2). Wird gegen diese Vorschrift verstoßen, so wird die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt.[2] Im übrigen aber ist die Wirksamkeit des Bescheids nicht beeinträchtigt. (Anfechtung und Beitreibung ist möglich). Wenn ein Steuerbescheid in einer Verhandlung unverschlossen übergeben und der Empfang durch Unter-

[1]) So Becker, Kommentar § 376 Anm. 7, auch Mrozeck, zu § 10 Anm. 3, welcher auch in Fällen außerdienstlicher Kenntnisnahme Zurückhaltung im Dienstinteresse fordert.

[2]) Becker zu § 211 Anm. 4.

schrift bescheinigt wird, so ist dies, wie der RFH.[1] entschieden hat, der verschlossenen Zustellung gleichzustellen, da ja dem Steuerpflichtigen dadurch keine Nachteile erwachsen können.

Die mündliche Verhandlung, welche die Steuergerichte nach § 252 anordnen können, sind zwar grundsätzlich öffentlich; der Ausschuß der Öffentlichkeit kann aber von dem daran interessierten Steuerpflichtigen in jedem Fall und zwar durch bloße Beantragung erreicht werden. (§ 254 Abs. 1). Den Antrag kann der Steuerpflichtige auch außerhalb der Verhandlung, also vor Beginn derselben stellen.[2]

§ 12.

Die Vertretung des Steuerpflichtigen durch Bevollmächtigte.

1. Die AO. kennt sowohl im Veranlagungs- wie im Rechtsmittelverfahren keinen Zwang zur Vertretung des Steuerpflichtigen. Die Besteuerung erfaßt einen so großen Personenkreis — man kann sagen die Allgemeinheit — daß der Anwaltszwang im höchsten Maße unbillig wäre und infolge der Gefahr der Kostenzuscheidung, gerade die wirtschaftlich Schwächeren von der Wahrung ihrer Interessen abhalten würde. Das Verfahren ist vielmehr entsprechend dem Grundsatz der Steuerbequemlichkeit bestrebt, womöglich jeden in die Lage zu versetzen, seine Rechte selbst wahrzunehmen. Trotzdem gibt es natürlich Fälle, in denen eine Vertretung im Verfahren angebracht und dem Vorteile des Steuerpflichtigen dienlich erscheint, andere in denen sie nicht zu umgehen ist.

Das Recht, sich im Steuerverfahren durch Bevollmächtigte vertreten zu lassen, ist dem Steuerpflichtigen nicht allgemein eingeräumt. Es ist in den verschiedenen Verfahrensstadien mehr oder weniger beschränkt.

2. Im Ermittlungs- und Aufsichtsverfahren, wo es vielfach auf persönliche Kenntnis ankommt, hat der Steuerpflichtige grundsätzlich die ihm auferlegten Pflichten persönlich zu erfüllen. Nur wenn er verhindert ist (z. B. durch Abwesenheit), die ihm, im Interesse der Besteuerung auferlegten Pflichten zu erfüllen oder seine Rechte wahrzunehmen, kann er dies durch Bevollmächtigte tun. Ob die Finanzämter Bevollmächtigte zulassen wollen, wenn der Steuerpflichtige nicht verhindert ist, haben sie nach Recht und Billigkeit (§ 6) im einzelnen Falle zu entscheiden; jedenfalls bleibt es ihnen unbenommen, sich neben den Bevollmächtigten, an den Steuerpflichtigen selbst zu wenden (§ 88). Im Rechtsmittelverfahren, in dem, neben den persönlichen Pflichthandlungen des Steuerpflichtigen vorzugsweise Erklärungen

[1]) RFH. St. u. W. I. Nr. 554.
[2]) Becker zu 254 Anm. 1.

und Handlungen unpersönlicher Natur zu tätigen sind, ist die Vertretung durch Bevollmächtigte allgemein zugelassen (§ 238 Abs. 1). Die Wahl des Bevollmächtigten ist dem Steuerpflichtigen insoweit nicht freigestellt, als die Behörden Bevollmächtigte zurückweisen können, die aus Erteilung von Rat und Hilfe in Steuersachen ein Geschäft machen oder denen die Fähigkeit zum geeigneten schriftlichen oder mündlichen Vortrag mangelt. Rechtsanwälte, Notare, Vertreter beruflicher und gewerkschaftlicher Vereinigungen in ihrer Eigenschaft als solche, sowie vom Landesfinanzamt zugelassene Personen, können nicht zurückgewiesen werden. Die Zurückweisungsbefugnisse haben die Behörden auch gegenüber Beiständen, deren sich der Steuerpflichtige jedoch nicht nur im Verhinderungsfalle, sondern stets und in jeder Lage des Verfahrens bedienen kann.

Die Bevollmächtigten müssen sich auf Verlangen legitimieren (§ 238 Abs. 2). Infolge der Haftung, welche das Gesetz denjenigen auferlegt, welche als Bevollmächtigte auftreten (§ 89) erübrigt sich eine strenge Handhabung der Legitimationsnachprüfung. Der Reichsfinanzhof hat unter dem 18. IX. 1924 III D 7500 bestimmt, daß in Zukunft die Finanzbehörden nicht generell die Vorlegung verlangen sollen, sondern nur dann, wenn nach den gesamten Umständen es einem Zweifel unterliegt, ob die als bevollmächtigte auftretende Person zur Vertretung berufen ist. Diese Handhabung erleichtert nicht nur den Verkehr des Bevollmächtigten mit der Behörde, sondern kann auch dem Steuerpflichtigen nützlich sein, der an der raschen Erledigung seiner Angelegenheit interessiert ist und seinen Anwalt mündlich (etwa telephonisch) bevollmächtigt hat.

C. Die Vermeidbarkeit des Steuertatbestandes.

§ 13.

Steuerersparung und Steuerumgehung.

1. Bei der weitverbreiteten Abneigung des Staatsbürgers gegen das Steuerzahlen wird dieser immer sehr bereit und bestrebt sein, Wege zu suchen, um überhaupt nicht Steuerpflichtiger zu werden. Es fragt sich, ob es gesetzlich zulässige Wege gibt, den Eintritt der Steuerpflicht zu verhindern.

Vorweg muß gesagt sein, daß es eine ausnahmslose Eigenschaft, man kann sagen Eigenart des Steuertatbestandes ist, an gewisse wirtschaftliche, vom Gesetz bezeichnete Vorgänge oder Tatsachen geknüpft zu sein, bei deren Vorliegen er nach dem Willen des Gesetzgebers zum Entstehen kommt. Diese Vorgänge (Kauf-Schenkung usw.) oder Tatsachen (Vermögen, Einkommen) können durch den Gesetzgeber nur in ihren

rechtlichen Merkmalen bezeichnet werden. Ein wirtschaftlicher Zustand (Tatsache) entspricht regelmäßig einem typischen juristischen Bilde (z. B. Aktiengesellschaft), ein wirtschaftlicher Vorgang, der auf einen bestimmten Zweck abzielt, wird regelmäßig typische juristische Merkmale aufweisen. Der Steuertatbestand setzt sich aus den, vom Gesetzgeber — aus irgend welchen finanzpolitischen Motiven heraus — bezeichneten juristischen Merkmalen zusammen; ist er erfüllt, so ist damit die Steuerpflicht zur Entstehung gekommen (§ 81 Abs. 1).

2. Regelmäßig wird man die Erfüllung des Steuertatbestandes, wo ein solcher normiert ist, nur dadurch verhindern können, daß man auf den, zu dem erstrebten wirtschaftlichen Erfolg führenden Vorgang verzichtet. So ist es die sicherste und einwandfreieste Art der Steuervermeidung, wenn ich mich von der Tabaksteuer dadurch drücke, daß ich keinen Tabak kaufe. Weniger klug, aber steuerrechtlich nicht zu beanstanden, handelt derjenige, der Erwerbs- (Einkommens)-Möglichkeiten nicht benützt, oder der sein Vermögen verpraßt und damit künftig sich selbst vor der Vermögenssteuer, seine Erben vor der Erbschaftssteuer „schützt".[1] Diese Fälle können als erlaubte Steuervermeidung bezeichnet werden.

3. Von ihnen unterscheiden sich scharf die Fälle der Steuerumgehung. Bei der Steuerumgehung verzichtet die betreffende Person keineswegs auf den erstrebten wirtschaftlichen Erfolg, sondern sucht denselben auf einem Wege zu erreichen, der im Gesetz nicht als steuerpflichtbegründend vorgesehen ist. Solche Umwege werden ermöglicht durch die Inkongruenz des juristischen Steuertatbestandes mit demjenigen wirtschaftlichen Tatbestand, der vom Gesetzgeber eigentlich als die Steuerpflicht begründend gedacht ist. Eine Begriffsbestimmung der Steuerumgehung, wie sie klarer nicht gegeben werden kann, gibt Hensel:[2] „Steuerumgehung ist das Erreichen einer bestimmten wirtschaftlichen Lage, die nach Absicht des Steuergesetzgebers zur Steuerpflicht führen sollte, unter Vermeidung der vom Gesetzgeber als typisch für derartige Lagen angesehenen und darum zu Tatbestandsmerkmalen erhobenen Rechtsformen". Es ist nun die Frage, wie sich der Staat zu einer derartigen Tatbestandsvermeidung stellt.

Den liberalen Anschauungen des vorigen Jahrhunderts entsprach der, vor der AO. geltende Grundsatz, daß jedem die Wahl des steuerlich günstigsten Rechtsgeschäfts freistehe.[3] Die Forderung der Rechtssicherheit gegenüber einem so bedeutsamen Eingriff des Staates in die Privatsphäre, wie es die Besteuerung ist, wird nur durch starke

[1]) Vgl. Hensel, S. 138 Anm. 1 und Becker zu § 5 Anm. 1 a.

[2]) Hensel, S. 138.

[3]) RFH. 1, 126 (Umgehung der Stempelsteuer) in der es heißt „Das Gesetz enthält keine Vorschrift, dahin, daß Umgehungsgeschäfte so besteuert werden sollen, wie das Geschäft, dessen Versteuerung die Beteiligten ersparen wollen".

Gesetzesgebundenheit erfüllt und aus diesem Gesichtspunkt erwuchs ganz analog dem strafrechtlichen „nulla poena sine lege" der steuerrechtliche Grundsatz: ohne Steuertatbestand keine Steuerpflicht! Natürlich war sich der Gesetzgeber von je der großen Nachteile bewußt, welche dem Staate zugefügt werden, wenn die Besteuerung dort unterbleibt, wo sie nach seiner Absicht hätte eintreten sollen. Nicht nur die Benachteiligung des Staates, sondern auch die Grundsätze der Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit der Besteuerung fordern die Verhinderung der Steuerumgehung. Soll die Steuer alle gleichermaßen treffen, so darf die juristische Findigkeit im Entdecken von Wegen, welche den Steuertatbestand umgehen nicht durch Steuerfreiheit ausgezeichnet werden. In diesem Sinne äußerte sich der Abgeordnete Burlage für den § 5:[1] „Man soll nicht denen, die einige List besitzen um wie ein Goldfischlein durch die Maschen des Gesetzes hindurchzuschlüpfen, Vorteile zuwenden auf Kosten der anderen Staatsbürger, welche gerade und ehrlich ihren Weg gehen und dann ihre Steuer entrichten müssen".

Ein geeignetes Mittel, die Steuerumgehung zu verhindern, bot von jeher die Auslegung der Steuergesetze und schon vor der AO. hat sich die Rechtsprechung des RFH. in die Bahnen begeben, welche durch die Rechtsprechung des Reichsgerichts in Zivilsachen vorgezeichnet waren. Die Absicht des Gesetzgebers, der wirkliche Wille des Gesetzes und sein Zweck wurden zu Richtlinien der Gesetzesauslegung,[2] die dann in der AO. ihre Anerkennung fanden durch die Bestimmung des § 4: „Bei Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen". Aber auch die Gesetzesauslegung ist begrenzt und kann eine lückenlose und zweifelsfreie Bestimmung nicht abändern.[3] Zutreffend sagt Hensel:[4] „Eine extensive Interpretation der Steuergesetze mit gegen den Steuerpflichtigen gerichteter Spitze ist m. E. aus rechtsstaatlichen Gründen abzulehnen". Die rechtsstaatlichen Gründe, welche Hensel meint, sind dieselben, welche dem Satze: ohne Steuertatbestand keine Steuerpflicht zugrunde liegen. Im Gegensatz dazu empfiehlt Becker eine weitherzige Anwendung des § 4 und betont die Bedeutung, welche dieser Auslegungsregel auch für den Rechtsschutz zukommt, mit dem Hinweis darauf, daß die Gleichmäßigkeit der Besteuerung ein wichtiger Bestandteil des Rechtsschutzes ist.[5]

Durch die Auslegung mit Berücksichtigung des Zweckes der Steuergesetze kann die Vermeidung des Steuertatbestandes wohl eingeschränkt

[1]) Nationalversammlung Bd. 331, 116. Sitzung. S. 3674.
[2]) RFH. 4, 45 RGZ. 96, 226, Becker zu § 4.
[3]) RFH. 5, 305.
[4]) Hensel, S. 135 Anm. 1, anders Ball, Steuerrecht und Privatrecht in St. u. W. IV, Sp. 196.
[5]) Becker zu § 4 Anm. 8 und in St. u. W. IV, Sp. 564, außerdem in St. u. W. IV, Sp. 963 ff.

werden. Die echte Steuerumgehung aber wird hierdurch nicht getroffen, denn diese beginnt gerade dort, wo die Auslegung genötigt ist, Halt zu machen.[1]

Die Aufstellung von Sondertatbeständen, in denen die Steuerpflicht „auch" eintreten soll, ist das, im rechtsstaatlichen Sinne unbedenklichste Mittel, die Steuerumgehung zu verhindern und im Falle gründlich durchgearbeiteter Gesetze das absolut Wirksamste. Die durch die politischen und wirtschaftlichen Verhältnisse notwendig mit unguter Schleunigkeit herausgebrachten Gesetze konnten jedoch die zu erwartenden Umgehungswege unmöglich alle voraussehen und sperren. Andererseits verlangte die öffentliche Meinung, daß dem, in der Nachkriegszeit besonders hervortretenden Steuerschiebertum energisch entgegengetreten werde und rief nach brauchbaren Mitteln zur Abwehr der Steuerumgehung. Das Resultat der diesbezüglichen gesetzgeberischen Bemühungen ist der viel umkämpfte[2] § 5 der AO., welcher die Fiktion aufstellt, daß unter gewissen Voraussetzungen auch rechtliche Tatbestände, welche vom Gesetz nicht ausdrücklich als Steuerpflicht begründend bezeichnet sind, denselben in ihrer Wirkung gleichgestellt sein sollen.

Gegen § 5 können alle Bedenken im Interesse des Steuerpflichtigen geltend gemacht werden, welche gegen eine derartige Generalklausel überhaupt sprechen. Der alte Grundsatz, daß es jedem überlassen sei, das steuerlich günstigste Rechtsgeschäft zu wählen, ist der Forderung der Gerechtigkeit geopfert. Freilich ist es nicht so, daß der Steuerpflichtige nun gezwungen wäre, um einen bestimmten wirtschaftlichen Erfolg zu erreichen, denjenigen Weg einzuschlagen, welchen der Gesetzgeber für typisch hält und deshalb zum Steuertatbestand gemacht hat. Niemand kann gezwungen werden den steuerlich ungünstigen Weg zu gehen. Abgesehen davon bleibt die privatrechtliche Gültigkeit des eingeschlagenen Weges völlig unberührt, soweit der wirkliche Wille der Beteiligten auf das Umgehungsgeschäft gerichtet ist und darauf läßt die Absicht der Steuerersparung regelmäßig schließen.[3] Ferner ist die Vermeidung der rechtlichen Voraussetzungen des Steuertatbestandes nach wie vor nicht strafbar. Aber sie ist steuerrechtlich belanglos, d. h. die Steuerpflicht entsteht trotzdem, wenn sie unter Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts stattfindet. Die Steuerpflicht wird begründet, trotzdem die Norm des Steuertatbestandes nicht erfüllt ist. In den Fällen, wo der Steuerpflichtige die Steuerumgehung der Behörde verheimlicht oder verschleiert, verstößt er regelmäßig gegen Angabe und Aufklärungspflichten und macht sich einer Ordnungswidrigkeit

[1]) Hensel, S. 139.

[2]) Materialien ausführlich im Kommentar von Mrozeck zu § 5.

[3]) Die Versuche der früheren Rechtsprechung, die Umgehung durch die Entscheidung zu treffen, das betreffende Geschäft sei ein Scheingeschäft, sind deshalb meist fehlgängig. Vgl. Hachenburg, Deutsche Steuerzeitung 1920 Nr. 2 S. 30. Dagegen RFH. 3, 214.

schuldig. Die Steuerumgehung wird dann zur strafbaren Steuergefährdung, bzw. Steuerhinterziehung.

Es ist nun durchaus nicht gesagt, daß Steuerersparungen durch Verwendung andersartiger Rechtsformen, als sie der Gesetzgeber bezeichnet hat, ausgeschlossen sind. § 5 trifft lediglich die „mißbräuchliche" Steuerumgehung[1] und gibt im Abs. 2 eine Legaldefinition des Mißbrauchs. Danach soll Mißbrauch nur vorliegen, wenn

1. zum Zwecke der Steuerumgehung ungewöhnliche Rechtsformen gewählt oder Rechtsgeschäfte vorgenommen werden. Nun ist eine ungewöhnliche Rechtsform eine solche, die nach allgemeiner Anschauung dem vorgenommenen wirtschaftlichen Vorgang nicht entspricht. Die Seltenheit der Anwendung kann für die Ungewöhnlichkeit nicht maßgebend sein;[2] dies hat der RFH. ausdrücklich ausgesprochen:[3] „Ihren Charakter als eine ungewöhnliche Form streift die besondere Form auch nicht dadurch ab, daß neuerdings der Versuch, durch diese Form die Steuer zu umgehen, nicht vereinzelt geblieben ist. Ob die Rechtsform ungewöhnlich ist, ist nur vom Standpunkt der natürlichen Befriedigung des wirtschaftlichen Bedürfnisses aus zu beurteilen". In der Beurteilung der Frage ob eine außergewöhnliche Rechtsform vorliegt, welche den wirtschaftlichen Verhältnissen nicht entspricht, kann die Rechtsprechung nicht vorsichtig genug sein, denn es liegt nicht in der Absicht des Gesetzes die wirtschaftliche Bewegungsfreiheit zu beschneiden.

2. Der erzielte wirtschaftliche Erfolg muß, wenn ein Mißbrauch vorliegen soll, im wesentlichen derselbe sein, wie wenn der typische Weg eingeschlagen worden wäre. Hier ist zu sagen, daß regelmäßig die in Ziffer 3 den Mißbrauch ausschließenden Rechtsnachteile auch eine wesentliche Erfolgsverschiedenheit darstellen werden.

3. Ein Mißbrauch liegt schließlich nur vor, wenn etwaige Rechtsnachteile, die der eingeschlagene Weg mit sich bringt, nur geringe Bedeutung haben.[4] Der Umstand, daß der eingeschlagene Weg auch Steuervorteile bringt, spricht allein noch nicht für die Absicht der Steuerumgehung.[5]

Die im § 5 Abs. 2 bezeichneten Voraussetzungen des Mißbrauchs müssen sämtliche vorliegen, um einen Mißbrauch im Sinne des Abs. 1 zu konstituieren und um die Konsequenzen des Abs. 3 nach sich zu ziehen[6]. Aus der steuerlichen Nichtbeachtung des Umgehungsgeschäftes

[1]) Hensel, S. 140 f., tadelt die Abstellung auf den Mißbrauch.

[2]) Hensel in Recht und Wirtschaft 1921, S. 218. Die Grundsätze des RFH. über die Gesetzesauslegung und Steuerumgehung.

[3]) RFH. 10, 67.

[4]) Beispiel bei Becker zu § 5 Anm. 4, S. 52.

[5]) RFH. 5, 30 (Gewinnverteilung einer G. m. b. H. an eine Kommanditges., die im wesentlichen aus den gleichen Gesellschaftern besteht). — RFH. Urt. v. 26. VI. 25. II A 309/25 in St. u. W IV Nr. 494; betreffend Umgehung der Körperschaftssteuer RFH. Urt. v. 1. V. 25. I A 102/25 St. u. W IV 431, Urt. v. 15. V. 25. I A 104/25 St. u. W 432.

[6]) RFH. 11, 310 u. 12, 100.

folgt zugunsten des Steuerpflichtigen, daß Steuern, die etwa auf Grund des Umgehungsgeschäftes schon bezahlt wurden, zurückerstattet werden müssen (§ 5 Abs. 3 Satz 2).

Das steuerliche Gelten des Normaltatbestandes an Stelle des außergewöhnlichen, im Falle, daß der Steuerpflichtige eine ungewöhnliche Rechtsform wählte, die steuerlich ungünstiger ist, hat der FRH. nicht zugelassen.[1]

Hensel zählt einige Steuerersparungsmöglichkeiten auf,[2] die nicht vom § 5 betroffen werden und welche nachfolgend mit Beispielen genannt seien.

1. Die „Generalklausel kann nicht zur Anwendung gelangen, wenn die Spezialgesetze bereits einzelne Umgehungsfälle erschöpfend regeln".

2. „§ 5 trifft nur das einzelne Umgehungsgeschäft, nicht aber einen Gesamtwirtschaftsplan zur Abgabenverminderung". Ein solcher Gesamtwirtschaftsplan liegt vor, wenn sich mehrere Unternehmungen zu einem vertikal gegliederten Unternehmen zusammenschließen. Eine Spinnerei, eine Weberei, eine Färberei und ein en gros-Vertriebsunternehmen, vielleicht auch noch einige Detailverkaufsstellen können beim Zusammenschluß die Umsatzsteuer ersparen.

3. „Höchstpersönlichen Rechtsgestaltungsakten, deren Unwirksamkeit nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen geltend gemacht werden kann, darf die steuerrechtliche Wirksamkeit nicht unter Berufung auf § 5 AO. versagt werden".

Eine Ehe, welche der Onkel auf dem Totenbett mit seiner Nichte schließt, um die Erbschaftssteuer zu ermäßigen, muß auch steuerrechtlich als wirksam betrachtet werden.

4. „§ 5 AO. ist anwendbar, wenn es auch nur an einem der Mißbrauchsmerkmale am Tatbestande mangelt". Die Umwandlung einer G. m. b. H. in eine offene Handelsgesellschaft zwecks Ersparung der Gesellschaftssteuer fällt außerhalb der Wirkung des § 5, da dem Steuerpflichtigen die Wahl der steuerlich günstigsten Rechtsgeschäftsform, innerhalb der gewöhnlichen Rechtsformen freisteht und außerdem die stärkere Haftung des Gesellschafters der offenen Handelsgesellschaft einen wesentlichen Nachteil darstellt.

„Solange für die Besteuerung der Betriebe alles auf die Rechtsform abgestellt ist, kann der Gebrauch dieser Rechtsformen und insbesondere auch ein Wechsel dieser Formen kein Mißbrauch im Sinne des Gesetzes sein".[3] Dies ist die Ansicht des Reichsfinanzhofs, nach welcher die Verpachtung des Unternehmens einer Kommanditgesellschaft an eine, von den Gesellschaftern gebildete G. m. b. H. zur Ersparung von Einkommensteuer, steuerlich beachtet ist.

[1]) RFH. 11, 112.
[2]) Hensel, S. 142.
[3]) Entscheidung des RFH. vom 3. 12. 24/25, B. 25 Ve A 188/24 in St. u. W. IV Nr. 167. Dazu Becker, in St. u. W. IV Sp. 681.

C. Der Schutz des Steuerpflichtigen im Verfahren.

§ 14.

Ermittlung und Veranlagung der Steuer.

I. Allgemeines.

1. Das erste Stadium des Steuerverfahrens dient der Ermittlung und Veranlagung der Steuer. In der rechtlichen Gestaltung des Verhältnisses von Steuerbehörde zu Steuerpflichtigem (Verfahrensschuldner) ist der Zweck der Besteuerung, der Steueranspruch des Gläubigers zu verwirklichen, in besonderem Maße betont. Das Interesse des Steuerpflichtigen an der Wahrung seiner Rechte tritt in diesem Stadium hinter das Interesse des Steuergläubigers an der Durchführung der Besteuerung zurück. Das Verfahren, das der Ermittlung und Veranlagung dient, ist reines Verwaltungsverfahren. Zur Erfüllung ihrer Aufgaben tritt die Behörde mit einer Menge von Befugnissen an den Steuerpflichtigen heran, welcher genötigt ist, einer entsprechenden Anzahl von Pflichten zu genügen.

Der Wille der Behörde äußert sich hier in dem Finanzbefehl, welcher dem Untertanen Gehorsamspflichten zum Handeln, Unterlassen, Dulden auferlegt.[1] Er ist entweder schon im Gesetz ausgesprochen, wie z. B. der Abschnitt der AO. über Ermittlung und Festsetzung der Steuer in seinem ersten Titel §§ 162 ff. „Pflichten der Steuerpflichtigen und anderer Personen" lauter Finanzbefehle enthält. Oder aber der Finanzbefehl ergeht durch eine besondere Willenserklärung der Behörde, durch den Verwaltungsakt. Zunächst streben die Willensäußerungen der Behörde dem Ziele zu, den Tatbestand der einzelnen Steuerfälle zu ermitteln, ist dies geschehen, so erfolgt die Veranlagung d. h. 1. die Festsetzung der steuerlichen Folgen des ermittelten Tatbestandes und 2. die Mitteilung („Bescheid") derselben an den Steuerpflichtigen.

2. Die Ermittlung des Steuertatbestandes erfordert bei den direkten Steuern eine erhebliche Mitwirkung des Steuerpflichtigen. In vielen Fällen würde es ohne seine Mitwirkung der Behörde überhaupt nicht möglich sein, den Steuertatbestand festzustellen. Die Neigung des Steuerpflichtigen, dem Finanzamt bei Ermittlung des Steuertatbestandes behilflich zu sein, ist erfahrungsgemäß nicht so groß, daß auf eine allseitige freiwillige Mitwirkung gerechnet werden könnte und die Behörde ist deshalb vom Gesetz reichlich mit Befugnissen ausgerüstet, mit Hilfe derer sie sich die erwünschte Mitwirkung zu erzwingen vermag. Aus dem Zwecke des Steuerverfahrens, den gesetzlichen An-

[1]) Otto Mayer, Verw. R. I, S. 349.

spruch des Steuergläubigers zu verwirklichen, ergibt sich aber, daß die Behörde sich nicht an der Mitwirkung des Steuerpflichtigen genügen lassen darf, sondern daß sie darauf achten muß, daß dieselbe auch wirklich dem Gesetz gemäß (seine Angaben der Wahrheit gemäß) erfolgen muß, wenn die richtigen Tatbestandsgrundlagen ermittelt werden sollen. Auf diese Notwendigkeit sind die vielen Pflichten zurückzuführen, mit welchen der Steuerpflichtige beschwert ist und zu welchen noch diejenigen Pflichten hinzukommen, mit welchen die Behörde im einzelnen Falle imstande ist, den Pflichtigen zu belasten. Der Belastung mag sich der Steuerpflichtige in einem späteren Stadium des Verfahrens erwehren, wenn er sie für unrechtmäßig hält, zunächst steht er vor der Tatsache, daß sie ihm auferlegt ist. Es ist aber doch nicht so, daß nur der Steuerpflichtige im Ermittlungsverfahren Pflichten zugunsten des Besteuerungsinteresses hat, sondern auch der Behörde sind solche zugunsten des Steuerpflichtigen auferlegt. Kurz gesagt, dadurch, daß sie die rechtlichen Grenzen ihrer Befugnisse streng zu wahren hat. Die Behörde ist an der raschen Durchführung der Besteuerung ebenso interessiert, wie der Steuerpflichtige und erreicht diese am besten, wenn der Steuerpflichtige freiwillig bei Ermittlung des Sachverhalts mitwirkt. Deshalb sind die Maßnahmen der Behörde z. T. auf das Verhalten des Steuerpflichtigen abgestellt, in der Weise, daß die Behörde an eine gewisse Reihenfolge ihrer Maßnahmen gebunden ist, welche mit Erreichung des erstrebten Zieles regelmäßig abgeschnitten sein soll.

Im Ermittlungsverfahren ist nach § 169 jeder, bei dem nach dem Ermessen des Finanzamts die Möglichkeit einer Steuerpflicht gegeben ist, zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet. Dieses Ermessen des Finanzamts hat nach Recht und Billigkeit zu erfolgen (§ 6). Der RFH. hat entschieden,[1] daß das Finanzamt von dem Steuerpflichtigen keine Auskunft über Verhältnisse fordern dürfe, die nur hinsichtlich des Umfangs der Steuerpflicht von Interesse sind, solange die Vorfrage über das Vorliegen von Voraussetzungen der Steuerpflicht nicht geklärt sei. In der Begründung heißt es: „Wie weit man sich auch immer die Befugnis der Steuerbehörden, Auskunft zu fordern, nach den weitgehenden Vorschriften der AO. gezogen denken mag: Keinesfalls geht es an, daß die Steuerbehörde, bevor die Vorfrage über die Voraussetzungen der Steuerpflicht beantwortet ist, in Verhältnisse des Steuerpflichtigen eindringt und ihm mehr oder weniger umfängliche Arbeiten[2] für die Feststellung von Verhältnissen aufbürdet, deren Kenntnis . . . . erst nach Beantwortung der Vorfrage hinsichtlich des Umfanges der Steuerpflicht von Interesse ist."

[1]) RFH. 10, 185.

[2]) Im vorliegenden Falle war die Einreichung einer Bilanz gefordert.

Es ist beachtenswert, wie hier die Anwendung des billigen Ermessens dem Steuerverwaltungsgrundsatz der Bequemlichkeit entspricht. Aus dem gleichen Gesichtspunkt, daß nämlich den Steuerpflichtigen jede unnötige Arbeit zu ersparen sei, entschied der RFH.,[1] daß das Finanzamt die Grenzen des billigen Ermessens überschreite, wenn es die Möglichkeit einer Steuerpflicht als gegeben ansehe und eine Steuererklärung fordere, ehe es Anhaltspunkte für die Steuerpflicht habe.

II. Der Gang des Verfahrens.

1. In der vom Finanzamt geforderten Steuererklärung macht der Steuerpflichtige seine Angaben. Die AO. bestimmt, daß das Finanzamt diese Angaben nicht nur zu seinen, sondern auch zugunsten des Steuerpflichtigen zu prüfen hat (§ 204 Satz 2), da die Aufklärung des Sachverhalts von amtswegen (§ 204 Satz 1), also der Wahrheit entsprechend erfolgen muß.[2] Es mag sein, daß der Steuerpflichtige vergessen hat, ihm günstige Anträge zu stellen oder zulässige Abzüge vorzunehmen. Es ist dann Pflicht des Finanzamts, den Steuerpflichtigen darauf aufmerksam zu machen und ihm zur Nachholung des Versäumten Gelegenheit zu geben. Dies ergibt sich m. E. ohne weiteres aus § 204 S. 2.[3]

Findet das Finanzamt in den Angaben des Steuerpflichtigen Lücken, oder ist ihm der Sinn derselben zweifelhaft, so soll es zunächst durch schriftliche Rückfrage seine Kenntnisse vervollständigen (§ 205 Abs. 1). Im allgemeinen muß der Steuerpflichtige nur solche Auskünfte geben, die er ohne weiteres leisten kann. Er ist nur ausnahmsweise (z. B. im Falle des § 172 Abs. 1 S. 3) verpflichtet, selbst Nachforschungen anzustellen.[4] Freilich empfiehlt sich die Anstellung von Ermittlungen (Auskünfte bei dritten Personen) für den Steuerpflichtigen unter Umständen, da dieselben bei Vornahme durch die Behörde unangenehmer sein könnten. Eine Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen besteht keinesfalls, soweit das Finanzamt die gewünschte Aufklärung aus eigenen Akten oder durch Büchereinsicht erhalten kann, da ein solches Vorgehen im höchsten Grade unbillig wäre.[5]

Nur wenn das Finanzamt Bedenken gegen die sachliche Richtigkeit der Angaben trägt, hat es weitere Ermittlungen vorzunehmen. In diesem Falle soll es zunächst schriftlich verhandeln, erst wenn diese aussichts-

[1]) RFH. 10, 72.

[2]) Begründung des Entwurfs, S. 103, (zit. bei Becker) zu § 204 „dem Reich soll werden, was ihm gebührt, nicht weniger, aber auch nicht mehr".

[3]) Hensel, S. 167, nimmt eine allgemeine Rechtspflicht nicht an. „Es erscheint aber als „nobile officium" der Steuerverwaltung."
Auch Becker, zu § 204 Anm. 2, scheint dies nur für einzelne Fälle anzunehmen: „Eine Verletzung dieser Pflicht kann ein wesentlicher Verfahrensmangel sein, oder einen Verstoß wider den klaren Inhalt der Akten bedeuten".

[4]) RFH. 11, 62.

[5]) RFH. in St. u. W. IV, Nr. 22.

oder erfolglos erscheint, den Steuerpflichtigen zwecks Auskunft und weiterer Nachweisungen vorladen (§ 205 Abs. 2). Mit dieser Vorladungsbefugnis darf aber kein Mißbrauch getrieben werden. Zum Erscheinen und zu wahrheitsgemäßer Auskunft ist der Steuerpflichtige nach § 172 Abs. 1 verpflichtet; es müssen ihm jedoch die Punkte, über die er sich äußern soll, schriftlich mitgeteilt werden. Der Steuerpflichtige muß wissen, um was es sich dreht und Gelegenheit haben, sich vorzubereiten. Die zur Verhandlung stehenden Punkte müssen genügend klar bezeichnet sein und es darf nicht etwa nur angeordnet werden, er solle „sämtliche Unterlagen mitbringen".[1] Verstößt das Finanzamt gegen diese Vorschrift, so ist seine Anordnung nicht innerhalb der gesetzlichen Befugnisse getroffen und der Steuerpflichtige kann nicht gezwungen werden, derselben nachzukommen (§ 202).

Genügt die erneute Auskunft des Steuerpflichtigen immer noch nicht, oder liegen Bedenken gegen ihre Richtigkeit vor, so kann das Finanzamt die Vorlegung von Büchern und Geschäftspapieren verlangen (§ 207). An die Voraussetzung des Nichtgenügens der Auskunft oder der Bedenken gegen die Richtigkeit derselben, ist das Finanzamt nicht streng gebunden, jedoch „soll" es regelmäßig so vorgehen. Die Anordnung des § 207 Abs. 2, daß auf Wunsch des Steuerpflichtigen seine Bücher und Geschäftspapiere tunlichst in seiner Wohnung oder in seinen Geschäftsräumen einzusehen sind, entspricht dem Verwaltungsgrundsatz der Bequemlichkeit sowohl, als auch dem Bestreben, das Steuergeheimnis möglichst zu schützen. Im Buchbeweis ist dem Steuerpflichtigen, der eine ordnungsgemäße Buchführung hat, eine wichtige Erleichterung gewährt. Wenn nach den Umständen des Falles kein Anlaß[2] ist, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen zu beanstanden, sind diese der Besteuerung zugrunde zu legen. Eine ordnungsmäßige Buchführung wird vermutet, wenn sie den Vorschriften der §§ 162, 163 genügt (§ 208 Abs. 1 S. 1). Die angezogenen Buchführungsvorschriften entsprechen den Gepflogenheiten eines ordentlichen Kaufmannes. Der Steuerpflichtige hat bei Büchern, die von der Reichsbuchprüfungsstelle geprüft sind, den weiteren Vorzug, daß wenn ihre formelle und sachliche Richtigkeit bescheinigt ist, sie nur noch mit Genehmigung des Landesfinanzamts beanstandet werden können (§ 208 Abs. 1 Satz 2). Reichsbuchprüfungsstelle ist die Abteilung IV des Reichsfinanzministeriums für steuerliche Buch- und Betriebsprüfung (Erlaß des R. d. F. vom 29. 7. 21 R. F. Bl. S. 205).

In der Reihenfolge der Ermittlungsmaßnahmen weitergehend ist vorgeschrieben, daß andere Personen als der Steuerpflichtige zu einer

[1]) Becker, zu § 172, Anm. 1, Abs. 3.
RFH. vom 14. 12. 21 III A. 222/21 R, St. Bl. 1922 S. 132 (krasser Fall).

[2]) Geheimbücher dürfen nur dazu dienen, den Stand des Geschäftsvermögens vor dem Personal geheimzuhalten. RFH. in St. u. W IV. Nr. 210.

Auskunft oder zur Büchervorlegung erst dann angehalten werden sollen, wenn die Verhandlungen mit dem Steuerpflichtigen nicht zum Ziele führen oder keinen Erfolg versprechen (§ 209 S. 1). Der Sinn der vorgeschriebenen Reihenfolge ist, daß dem Steuerpflichtigen Gelegenheit gegeben werden soll, der Behörde die notwendigen Aufschlüsse selbst zu geben, da die Heranziehung dritter Personen für den Steuerpflichtigen nachteilig, mindestens peinlich sein kann. Auch den dritten Personen soll die Auskunfterteilung nach Möglichkeit erspart bleiben, denn dieselbe kann unter Umständen einen größeren Aufwand an Zeit und Mühe erfordern, überdies können dem Dritten aus der Zeugnisleistung Widerwärtigkeiten erwachsen, z. B. wenn er zu dem Steuerpflichtigen in einem Dienstverhältnis steht. Die Erzwingbarkeit einer solchen Inanspruchnahme eines Dritten hängt von den genannten Voraussetzungen ab (Einhaltung der Reihenfolge der Maßnahmen).[1] Der Dritte ist zur Auskunft erst verpflichtet, wenn das Finanzamt ihm ausdrücklich erklärt, daß nach seinem Ermessen die Voraussetzungen des § 209 Abs. 1 vorliegen.[2]

Schließlich kann das Finanzamt eidesstattliche Versicherungen und eidliche Bekräftigungen von Auskünften verlangen, die jedoch nur gefordert werden sollen, wenn andere Mittel zur Erforschung der Wahrheit nicht vorhanden sind (§ 209 Abs. 3). Die Abnahme des Eides bedarf ausnahmslos der Genehmigung des Landesfinanzamts (§§ 176, 184).

Wenn alle vorgenannten Maßnahmen den zu ermittelnden Sachverhalt nicht aufzudecken vermögen, bleibt dem Finanzamt noch ein allerletztes Hilfsmittel: Die Schätzung. Ehe die Behörde den Weg der Schätzung beschreitet, hat sie genau zu prüfen, ob derselbe gerechtfertigt erscheint. Das ist z. B. nicht schon der Fall, wenn in vorgelegten Büchern vereinzelte Verstöße und Unrichtigkeiten festgestellt werden, sondern erst, wenn die ganze Buchführung als mangelhaft und unzuverlässig anzusehen ist.[3] Für die Schätzung schreibt das Gesetz (§ 210) vor, daß alle Umstände zu berichtigen sind, die von Bedeutung sind. Die Behörde darf sich unter keinen Umständen von fiskalischen Rücksichten leiten lassen, sondern soll versuchen, mit der Schätzung den wahrheitsgemäßen Sachverhalt nach Möglichkeit zu treffen. Dies gilt insbesondere auch dann, wenn die Schätzung durch mangelhafte Erfüllung der Auskunftpflicht durch den Steuerpflichtigen notwendig geworden ist.[4] Allerdings erwachsen dem Steuerpflichtigen bei schuldhafter Veranlassung der Schätzung Nachteile im Rechtsmittelverfahren,

[1]) RFH. 4, 340.

[2]) RFH. 7, 232.
RFH. in St. u. W. II, Nr. 127.

[3]) RFH. 12, 319.

[4]) z. B. Schätzung des Umsatzes wegen Unterlassung von Aufzeichnungen für einen Teil des Steuerabschnittes. RFH. 12, 280.

da er dann wegen der Höhe der Schätzung nur die Beschwerde an das Landesfinanzamt einlegen kann (§ 210 Abs. 3).

2. Hat das Finanzamt seine Ermittlungen abgeschlossen, so setzt es die Steuer fest (§ 210 Abs. 1). Damit werden die rechtlichen Folgen des erfüllten Steuertatbestandes festgestellt und zwar auf Grundlage der angestellten Ermittlungen, oder wenn solche nicht stattgefunden haben, der Angaben des Steuerpflichtigen. Beabsichtigt das Finanzamt von der Steuererklärung abzuweichen, so hat es dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen (§ 205 Abs. 4). Bei wesentlichen Abweichungen muß also der Steuerpflichtige gehört werden, ehe er durch einen, seinen Angaben nicht entsprechenden Bescheid beschwert wird (Beanstandungszwang). Die Nichtbeachtung dieser Vorschrift bindet freilich die Veranlagungsbehörde nicht an die Angabe des Steuerpflichtigen und die Beanstandung kann auch, nachdem ihre Unterlassung gerügt wurde, noch nachgeholt werden.[1]

3. Die Mitteilung der erfolgten Steuerfestsetzung geschieht regelmäßig durch den „Steuerbescheid". Er ist — wenigstens obligatorisch — nicht für alle Steuerarten vorgeschrieben. Für diejenigen Steuern, die eine komplizierte Ermittlung voraussetzen (Einkommen- und Vermögenssteuer, Erbschaftssteuer) ist er typisch (Veranlagungssteuern). Der Steuerbescheid ist ein Steuerverwaltungsakt von besonderer Bedeutung. Er ist die deklaratoriche Verfügung, durch welche der Steuerpflichtige den Anspruch des Steuergläubigers erfährt. In einigen Steuerarten (den wichtigsten in denen der Bescheid obligatorisch ist) ist die schriftliche Erteilung des Steuerbescheides zwingend vorgeschrieben. Solche förmlichen Steuerbescheiden müssen notwendig die Höhe der Steuern enthalten. Sie sollen ferner gemäß § 211 enthalten: 1. Eine Rechtsmittelbelehrung; 2. Mitteilung der Besteuerungsgrundlage; 3. Eine Anweisung zur Steuerentrichtung; 4. Mitteilung der Abweichungspunkte von der Steuererklärung. Schließlich ist bestimmt, daß diese Bescheide verschlossen zuzustellen sind. Die Formvorschriften des Steuerbescheids sollen den Steuerpflichtigen auf die Bedeutsamkeit aufmerksam machen, welche dem Steuerbescheid zukommt und welche übrigens im Falle derselbe formlos erfolgen kann, für den Rechtsmittelzug von gleicher Bedeutung ist. Jede Willenskundgebung eines Finanzamts oder einer Hilfsstelle desselben, mit der erstmalig ein bestimmter Betrag als Steuer beansprucht wird, gilt als Steuerbescheid. Der Steuerbescheid dient nicht nur der Aufklärung des Steuerpflichtigen über den erhobenen Anspruch, sondern er bildet auch die Brücke, über die der Steuerpflichtige das Steuerverfahren in ein anderes Stadium, nämlich dasjenige der Rechtsmittel rücken kann. Gerade der Steuerbescheid ist, wie noch

[1]) RFH. 12, 200.

dargestellt werden wird, diejenige Verfügung, welche mit besonders qualifizierten Rechtsmitteln angegriffen werden kann.

§ 15.

Das Rechtsmittelverfahren.

I. Allgemeines.

Das Rechtsmittelverfahren bildet den Rechtsschutz des Steuerpflichtigen im eigentlichen und engeren Sinne. Es ist dasjenige Stadium des Steuerverfahrens, welches vorzugsweise dem Schutze des Steuerpflichtigen zu dienen bestimmt ist. Die Struktur des Rechtsmittelverfahrens ist teils typisch verwaltungsmäßig, teils klingen die Formen des zivilen Parteiprozesses an. Als Ganzes ist sie durchaus eigenartig und den Bedürfnissen der Steuererhebung angepasst. Der Rechtsweg vor den ordentlichen Gerichten ist in Steuersachen grundsätzlich ausgeschlossen (§ 227).

Die Verwaltungsakte der Behörde werden wirksam, gleichgültig ob sie rechtmäßig sind oder nicht. Die den Steuerpflichtigen in Ermittlungs- und Veranlagungsverfahren schützenden Vorschriften sind ihm nur dienlich, wenn das Finanzamt dieselben bei Erlaß seiner Verfügung berücksichtigt. Wenn es das nicht tut, kann der Steuerpflichtige nicht sagen, um die Verfügung kümmere ich mich nicht, denn sie ist m. E. gesetzwidrig und deshalb nichtig. Tatsächlich würde sich der Steuerpflichtige durch ein passives Verhalten außerordentlich schaden, denn die Verfügung des Finanzamts ist wirksam und ihre Nichtbeachtung könnte unter Umständen zur Vollstreckung führen, welche im Steuerrecht nicht erst nach Eintritt der Rechtskraft zulässig ist. Hier setzt nun das wichtige Recht des Steuerpflichtigen ein. Er kann durch eigene Initiative die Nachprüfung des, seines Erachtens ungerechtfertigten Verwaltungsakts erzwingen. Man kann sagen, daß die Nachprüfbarkeit der Verwaltungakte geradezu das oberste Prinzip des Justizstaates ist.[1] Im heutigen Reichssteuerrecht findet dieses Prinzip in den Bestimmungen der AO. über die Rechtsmittel Anwendung. Die Nachprüfung einer angegriffenen Verfügung erfolgt regelmäßig durch die übergeordnete Behörde und zwar im ordenlichen Verfahren zwangsläufig, im außerordentlichen Verfahren im Aufsichtswege nach dem Ermessen der Behörde.

Dort wo der Eingriff der Behörde in die Privatsphäre des Steuerpflichtigen besonders empfindlich oder von besonderer Wichtigkeit ist, scheint auch ein besonders qualifizierter Rechtsmittelschutz angezeigt. Dies geschieht dadurch, daß von irgend einem Punkt des Rechtsmittelverfahrens an der bisherige Verwaltungsprozess die Formen des Parteiprozesses annimmt, in dem sich Behörde und Schuldner gleichberechtigt

[1]) Hensel, S. 179.

gegenüber stehen. Das Parteiverfahren des Steuerprozesses ist kein solches im Sinne eines Verwaltungsstreites oder eines bürgerlichen Rechtsstreites. Die Rechtsmittelbehörden haben den Sachverhalt von amtswegen zu ermitteln und sind an die Anträge des Beschwerten nicht gebunden.[1]

Je nach dem von der AO. zuerkannten Schutzbedürfnis erfolgt die Überleitung zum Parteiprozeß gar nicht, in letzter Instanz oder schon in zweiter Instanz. Der Grad des gewährten Rechtsmittelschutzes wird von der AO. nach der Art der anzugreifenden Verfügungen differenziert. Die Art der Verfügungen wiederum wird durch die Steuerart bestimmt.

II. Die Beteiligten.

1. Eine Zweiteilung des Rechtsmittelverfahrens wurde schon angedeutet. Dort wo die Nachprüfung der Steuerverfügung durch die Steuerverwaltungsbehörden erfolgt, handelt es sich lediglich um ein erweitertes Veranlagungsverfahren. Die Initiative zur Nachprüfung geht in demselben immer vom Steuerpflichtigen aus, die betreffenden Rechtsmittel dienen durchweg seinem Interesse. Anders dort, wo die Nachprüfung der Steuerverfügung durch Verwaltungsgerichte erfolgt, das ist im Stadium des Parteiprozesses, wandelt sich die behördliche Stellung der unteren Finanzverwaltungsbehörde zu derjenigen einer dem Verfahrensschuldner gegnerischen Partei. Deshalb ist es möglich, daß gerade der Parteiprozeß, welcher im ganzen Verfahren der festbefriedetste Hort des Steuerschuldners ist, gelegentlich auch dem fiskalischen Interesse dienstbar gemacht wird. Diese Fälle sind jedoch beschränkt[2] (§§ 245, 265) und für die Behörde nicht von großer Bedeutung zur Erreichung ihrer Zwecke, da ihr infolge der unvollkommenen Rechtsverbindlichkeit der Verfügung auch andere Wege hiezu offen stehen. Immerhin wird sie nach Umständen die Rechtsmitteleinlegung vorziehen, kann sie auch gelegentlich zugunsten des Steuerpflichtigen anwenden[3]. Solche Ausnahmsfälle treten aber an Bedeutung zurück gegenüber dem Regelfalle, daß der Steuerpflichtige die eigens zu seinem Schutze geschaffene Nachprüfung durch Rechtsmitteleinlegung herbeiführt. Zur Einlegung des Rechtsmittels ist derjenige befugt, der durch die betreffende Verfügung beschwert ist, schlechthin der Verfahrensschuldner, welcher aber meist mit dem Steuerpflichtigen identisch ist. Letzterer ist, wenn er ein anderer als der Verfahrensschuldner ist, befugt, gemäß § 226 dem Rechtsmittel beizutreten. Er kann auch durch die Rechtsmittelbehörde

[1]) Vgl. Koch. Die Finanzgerichte in St. u. W. I, Sp. 762.
Kloß, Rechtskraft in Steuersachen, in St. u. W. IV, Sp. 18 nennt mit Recht den Parteiprozeß des Steuerverfahrens „Scheinparteiprozeß" und macht darauf aufmerksam, daß im Steuerrecht auch der echte Parteiprozeß, nämlich in Finanzausgleichsachen vorkommt.

[2]) Zugunsten des Reiches ist die Rechtsbeschwerde im Anfechtungsverfahren ausgeschlossen RFH. 11, 221.

[3]) RFH. 7, 31.

als Beteiligter zugezogen werden, ebenso wie jeder, dessen Interesse nach den Steuergesetzen durch die Entscheidung berührt wird (§ 226 Abs. 2), insbesondere wer neben dem Steupflichtigen haftet oder haftbar gemacht werden kann[1].

2. Wegen der im Rechtsmittelverfahren besonders wichtigen Vertretung durch Bevollmächtigte ist auf die Ausführungen im § 12 der Abhandlung zu verweisen. Zu betonen ist hier, daß das Rechtsmittelverfahren einen Anwaltzwang in keinem Falle kennt. Der Notwendigkeit, auch dem Rechtsunkundigen zu ermöglichen sein Interesse wirksam zu vertreten, hat die AO. insbesondere durch Erleichterung der Formvorschriften weitgehend Rechnung getragen.

III. Voraussetzungen und Grundsätze.

1. Um das Rechtsmittelverfahren in Gang bringen zu können hat der Steuerpflichtige gewissen Voraussetzungen Genüge zu leisten. Soweit diese spezieller Natur sind (Instanzvoraussetzungen) sind sie bei den einzelnen Arten der Rechtsmittel zu nennen. Für alle Rechtsmittel gilt: Das Verfahren wird durch Einlegung der Rechtsmittel eingeleitet. Die Einlegung der förmlichen Rechtsmittel muß innerhalb einer Ausschlußfrist (§ 65) von einem Monat (§ 230) erfolgen. Wer ohne sein Verschulden verhindert war, kann Nachsicht erlangen. Die Frist läuft vom Ablaufe des Tages an, an dem der Bescheid zugestellt wurde, wenn keine Zustellung erfolgt, vom Ablauf des Tages der Bekanntgabe an. Der förmliche Bescheid, dem die Rechtsmittelbelehrung fehlt, setzt die Frist nicht in Lauf. Der Steuerpflichtige, braucht aber auf die förmliche Zustellung des Bescheides nicht zu warten und kann, wenn er denselben auf anderem Wege erfahren hat (z. B. durch telefonische Anfrage beim Finanzamt), das Rechtsmittel einlegen, sobald er überhaupt vorliegt (§ 231). Schon in der Beurteilung, ob ein Versäumnis vorliegt, ist die Praxis des Reichsfinanzhofs dem Steuerpflichtigen sehr wohlwollend. Die Erklärung, das Rechtsmittel werde nach Beschaffung der Unterlagen eingelegt werden, gilt, wenn das Rechtsmittel verspätet eingelegt wird, als Einlegung mit Ankündigung der Begründung[2]. Weiterhin hat, während die „Wiedereinsetzung in den vorigen Stand" anderer Verfahrensgesetze regelmäßig an das Vorliegen höherer Gewalt[3] gebunden ist, die AO. die Bedingungen für die der Wiedereinsetzung entsprechenden „Nachsichterteilung" mit Recht wesentlich gemildert. Wer die Frist zur Einlegung eines Rechtsmittels versäumt hat, kann, wenn er ohne sein Verschulden daran behindert war, die Frist einzuhalten, Nachsicht beantragen (§ 68). Das Verschulden der Vertreter oder Bevollmächtigten ist dem eigenen

[1]) Über die Beteiligung durch Anschluß vgl. die §§ 232, 272, über Hinzuziehung des R. M. d. F. §§ 222 Nr. 2, 279 Nr. 3.

[2]) RFH. in St. u. W. IV Nr. 107. Dazu Becker St. u. W. IV Sp. 555.

[3]) Vgl. ZPO. § 233 „Naturereignisse oder andere unabwendbare Zufälle".

gleichzustellen. Der Antrag ist innerhalb 2 Wochen nach Ablauf des Tages zu stellen, an dem der Antrag zuerst gestellt werden konnte, also von dem Tage an, an dem der Steuerpflichtige die Fristversäumnis erfährt; überdies ist innerhalb dieser Zeit das versäumte Rechtsmittel nachzuholen. Ist letzteres geschehen, so kann die über das Rechtsmittel zur Entscheidung zuständige Stelle auch ohne Antrag die Nachsichterteilung bewilligen (§ 69). Da der Antrag also keineswegs Voraussetzung für die Nachsichterteilung ist, so hat die betreffende Behörde in jedem Falle gemäß § 6 nach Recht und Billigkeit zu prüfen und zu entscheiden, ob die Voraussetzungen für die Nachsichterteilung vorliegen und dieselbe gegebenenfalls zu gewähren. Die Nachsichterteilung setzt den Steuerpflichtigen in dieselbe Lage, wie sie vor der Fristversäumnis bestand. Daß die Nachsicht wegen Fristversäumnis auch gegenüber einem rechtskräftigen Urteil des Reichsfinanzhofs gewährt werden kann, hat der Reichsfinanzhof ausdrücklich ausgesprochen. In diesem Falle folgt aus der Nachsichtgewährung, daß das Urteil mit allen seinen Folgen als beseitigt anzusehen ist.[1] Das Unterbleiben der Prüfung, ob die Voraussetzungen der Nachsichterteilung nach Recht und Billigkeit gegeben sind, stellt einen Verfahrensmangel im Sinne des § 267 AO dar, und betreffende Entscheidung kann deshalb mit der Rechtsbeschwerde angefochten werden.[2]

Die Form der Einlegung ist entweder die schriftliche, oder die Erklärung zu Protokoll. Die einzelnen Vorschriften berücksichtigen hier Gesetzesunkenntnis und selbst Ungeschicklichkeit des Steuerpflichtigen. Ordnungsgemäß sollen die Rechtsmittel bei der Behörde angebracht werden, deren Bescheid angefochten wird, jedoch schadet dem Steuerpflichtigen die Anbringung bei der Rechtsmittelbehörde oder bei einer Vorinstanz nicht. Die Übermittlung an die zuständige Behörde ist Sache derjenigen Behörde, bei der die Einlegung angebracht wird. Dieser Grundsatz geht soweit, daß dem Steuerpflichtigen sogar die Einlegung bei einer Nichtfinanzbehörde unschädlich ist, wenn das Rechtsmittel rechtzeitig an die Rechtsmittelbehörde, oder die Vorinstanz übermittelt wird (§ 234 Abs. 2). Auch die Anforderungen an den sachlichen Inhalt der Rechtsmitteleinlegung sind äußerst genügsam. Das Rechtsmittel gilt als eingelegt, wenn aus dem Schriftstück oder aus der Erklärung hervorgeht, daß sich der Erklärende durch die Entscheidung beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt (§ 234 Abs. 2). Ausdrücklich ist noch gesagt, daß unrichtige Bezeichnung des Rechtsmittels dem Einleger nicht schadet. Das Gesetz stellt eine Anzahl von Sollvorschriften für die Rechtsmitteleinlegung auf: Beanstandung der angegriffenen Entscheidung, Inhalt des Nachprüfungsbegehren, Begründung. Die Nicht-

[1](RFH. 5, 262.
[2]) RFH. 3. 195.

einhaltung dieser Vorschriften bringt keinerlei Nachteile. Eine Ausnahme gilt für die Rechtsbeschwerde, wenn sie auf Verfahrensmängel gestützt wird; sie muß begründet werden (§§ 268, 269 Abs. 1).

2. Die Rechtsmittelbehörde hat vor allem die Zulässigkeit des eingelegten Rechtsmittels zu prüfen. Dazu ist erforderlich, daß es als solches überhaupt gegeben ist, ferner, daß es rechtzeitig und in genügender Form eingelegt wurde. Der Einleger mußte hierzu befugt sein. Weiterhin muß er durch die anzugreifende Entscheidung „beschwert"[1] sein. Durch einen Steuerbescheid kann der Steuerpflichtige beschwert sein infolge der Höhe der Steuerforderung; dies ist das alltägliche und einleuchtende. Aber auch die Verneinung der Steuerpflicht oder die Festsetzung einer zu geringen Steuer kann eine Beschwer bilden (§ 221). Dies, wenn die betreffende Veranlagung einer späteren zugrunde gelegt wird,[2] möglicherweise auch, wenn an die Steuerpflicht Rechte (Wahlrechte, Mitgliedschaftsrechte) geknüpft sind. Maßgebend ist, daß der Beteiligte an der Klärung der Frage wirtschaftlich interessiert ist, insoweit ist er auch beschwert.[3]

Ein wichtiger Fall der Unzulässigkeit eines Rechtsmittels ist der, wenn der Steuerpflichtige auf dasselbe verzichtet hat. Übereilte Verzichte, besonders solche, bei denen der Steuerpflichtige sich über die Tragweite derselben gar nicht im Klaren ist, kommen häufig vor. Die Irrtumsanfechtung der Willenserklärung nach dem BGB. ist im öffentlichen Recht nicht gegeben und der Steuerpflichtige durchaus an seine Verzichtserklärung gebunden. Dadurch ergibt sich manche Härte für den unvorsichtigen oder schlecht beratenen Steuerpflichtigen, welcher der RFH. aber begegnet, indem er in gewissen Fällen den Verzicht für unwirksam ansieht. Insbesondere tut er das dann, wenn Verzichte oder Rücknahmeerklärungen unzulässig erzwungen wurden oder wenn der Steuerpflichtige zu dem Verzicht durch eine unrichtige Belehrung von Finanzbeamten bewegt wurde. Die Tendenz der Rechtsprechung geht dahin, diejenigen Verzichte, welche die Veranlagung im Ergebnis im voraus bindend festlegen und ebenso grundlos veranlagte Verzichte für bedeutungslos zu erklären.[4]

Stellt sich bei der Prüfung heraus, daß die Verfahrenserfordernisse nicht vorhanden sind, so nimmt die Reichsmittelbehörde keine sachliche Nachprüfung der Verfügung vor, sondern verwirft das Rechtsmittel als unzulässig (§ 236). Über die Zulässigkeit kann bei Kollegialbehörden

[1]) Becker, zu § 217, Anm. 6.
Kloß, aa O. S. 116.
RFH. 4, 172 „ein Rechtsmittel kann nur einlegen, wer durch das in der Entscheidung zusammengefaßte Ergebnis beschwert ist".

[2]) RFH. 5, 290.

[3]) RFH. in St. u. W. IV, Nr. 176, dazu Becker in St. u. W. IV, Sp. 681.

[4]) RFH. in St. u. W. IV Nr. 177 u. 178, dazu Becker, St. u. W. IV, Sp. 679 f.

der Vorsitzende allein entscheiden; der Steuerpflichtige kann jedoch eine Entscheidung des Kollegiums herbeiführen (§ 236 Abs. 2).

3. Bei der sachlichen Nachprüfung sind die Rechtsmittelbehörden an die Anträge des Einlegers nicht gebunden, vielmehr haben sie den Sachverhalt von amtswegen zu ermitteln. Die Rechtsbeschwerdeinstanz ist jedoch diesbezüglich beschränkt.

Die Verhandlung mit der Rechtsmittelbehörde erfolgt regelmäßig schriftlich. Der Steuerpflichtige kann aber durch Antrag eine mündliche Verhandlung erreichen; der Antrag kann nur durch einstimmigen Gerichtsbeschluß zurückgewiesen werden (§ 252). Im Rechtsbeschwerdeverfahren muß auf Antrag eines Beteiligten mündlich verhandelt werden (§ 273 Abs. 1). Die Anordnung der mündlichen Verhandlung hat zur Folge, daß der Entscheidung nur solche Tatsachen und Beweise zugrunde gelegt werden dürfen, zu denen sich der Beteiligte äußern konnte (§ 259). Auch wenn die Rechtsmittelbehörde ein Beweisergebnis auf Grund mündlicher Aussagen von Auskunftspersonen und Sachverständigen zum Nachteil des Steuerpflichtigen verwerten will, muß sie dem Steuerpflichtigen Gelegenheit zur Teilnahme am Termine oder aber zur Äußerung geben (§ 241).

4. Das Rechtsmittelverfahren endigt entweder mit der Zurücknahme durch denjenigen, der das Rechtsmittel eingelegt hat, oder mit einer Entscheidung der Rechtsmittelbehörde. Letztere ist dem Steuerpflichtigen verschlossen zuzustellen (§ 242 Abs. 2). Der sachliche Inhalt der Entscheidung ist nur durch die Beschränkungen der Abänderlichkeit der Steuerverwaltungsakte begrenzt; eine Bindung an die Anträge der Beteiligten besteht nur ausnahmsweise.

IV. Die Arten des Rechtsmittelverfahrens.

An die Verschiedenartigkeit der Steuerverwaltungsakte anknüpfend, hat die AO. deren Nachprüfbarkeit differenziert und drei Arten des Rechtsmittelverfahrens, nämlich das Beschwerde-, Anfechtungs- und das Berufungsverfahren gegeben.

1. Das Beschwerdeverfahren.

a) Das Beschwerdeverfahren dient der Nachprüfung von Verwaltungsakten, die nicht unter den Begriff „des Steuerbescheids" im weiteren Sinne fallen (§ 224). Die betreffenden Verwaltungsakte sind Verfügungen konstitutiver Art; sie gestalten Rechte, verändern oder beseitigen sie. Der beeinträchtigte Steuerpflichtige beschwert sich bei der Stelle von der die Verfügung ausging. Will die Behörde der Beschwerde nicht abhelfen, so muß sie dieselbe der nächst oberen Behörde zur Entscheidung vorlegen (§ 282 Abs. 1). Ausnahmsweise entscheidet das Finanzgericht oder der Reichsfinanzhof, wenn die angegriffene Verfügung in seinem Auftrag oder auf sein Ersuchen in einer Beweisaufnahme ergangen ist (§ 282 Abs. 3). Abgesehen von diesem Fall sind Verfügungen des

Reichsfinanzhofs und der Finanzgerichte unangreifbar (§ 282 Abs. 4). Regelmäßig ist die Entscheidung über die Beschwerde endgültig und eine weitere Instanz nicht gegeben.

b) Es gilt aber für eine wichtige Gruppe gestaltender Verfügungen etwas Besonderes und zwar für solche, welche im hohen Maße Eingriffe in die Privatsphäre des Steuerpflichtigen darstellen und bei denen die Gefahr der ungesetzlichen Anwendung durch die unteren Behörden vorausgesetzt werden muß. Anordnungen, die nach § 202 Abs. 1 erzwungen werden können und solche, die derartige Zwangsmittel androhen, sind in höherem Maße der Nachprüfung unterworfen. Wenn die Beschwerde gegen sie erfolglos ist, so ist die Rechtsbeschwerde an den Reichsfinanzhof zulässig (§ 253). Die Rechtsbeschwerde ist für derartige Verfügungen auch gegeben, wenn ein Finanzgericht sie erläßt. Einschränkend bestimmt das Gesetz noch (§ 283 Abs. 2, S. 2), daß gegen die Verhängung und Ausführung eines Zwangsmittels die Rechtsbeschwerde nur insoweit zulässig ist, als darin eine Anordnung oder Androhung enthalten ist und der Verhängung oder Ausführung keine besondere Anordnung oder Androhung vorausgegangen ist.[1] Allgemein ist dazu zu sagen, daß die nach § 202 erzwingende Anordnung so bestimmt sein muß, daß der Steuerpflichtige weiß, wie er sich zu verhalten hat.[2]

Die Zwangsmittel des § 202 dienen der Erzwingung von Anordnungen, die im Interesse der Durchführung von Steueransprüchen oder der Steueraufsicht ergehen und vielfach ins Ermessen der Behörden gestellt sind. Durch die Zulassung der Rechtsbeschwerde ist der RFH. in der Lage, das Ermessen der anderen Behörden in die gesetzlichen Grenzen zu verweisen.[3] Im übrigen ist das Landesfinanzamt in seiner Beschwerdeentscheidung an die Weisungen des Reichsministers der Finanzen gebunden.[4]

2. Das Anfechtungsverfahren. Es dient der Nachprüfung von Steuerbescheiden, soweit sie Zölle und Verbrauchsabgaben betreffen (§ 217 Ziff. 2). Seine Struktur ist genau dieselbe, wie sie das Beschwerdeverfahren gegen erzwingbare Anordnungen aufweist. Die Anfechtung richtet sich gegen den Bescheid des Finanzamts oder einer Hilfsstelle desselben. Will die Stelle, welche den Bescheid erlassen hat, der Anfechtung abhelfen, kann sie es tun. Wenn nicht, muß sie die Sache dem Landesfinanzamt vorlegen, welches seinerseits der Anfechtung abhelfen kann. Gegen die Entscheidung des Landesfinanzamts ist in jedem Fall die Rechtsbeschwerde an den Reichsfinanzhof gegeben (§§ 219, 277).

[1]) RFH. 8, 206.
[2]) RFH. 4, 289.
[3]) Hensel, S. 181 Anm. 5.
RFH. 4, 38 u. 4, 289.
[4]) RFH. in St. u. W. IV, Nr. 168.

Sowohl für das Anfechtungsverfahren, wie für das Beschwerdeverfahren gegen Zwangsmittelanordnungen ist bezeichnend, daß sie eine Nachprüfung durch die höhere Verwaltungsbehörde (Landesfinanzamt) gewähren und erst in letzter Instanz das Verfahren zum Parteiprozeß wird. Dieser Rechtsschutz erscheint genügend im Beschwerdeverfahren gegenüber gestaltenden Verfügungen, die im Steuerrecht allgemein den Charakter von Hilfsmitteln haben. Das eigentliche Mittel der Besteuerungsdurchführung ist der erkennende Bescheid, die Feststellung der Rechtsfolgen des Steuertatbestandes.

Die Zulänglichkeit der Nachprüfung von Steuerbescheiden nur durch die Verwaltungsbehörde, wird bei Zöllen und Verbrauchsabgaben dadurch begründet, daß es sich hier vorzugsweise um Nachprüfung der tatsächlichen und weniger um diejenige der rechtlichen Grundlagen des Steuerbescheides handle.[1]

3. Das Berufungsverfahren knüpft an an die Bescheide über Steuern i. e. S. der AO, d. h. diejenigen, welche nicht Zölle und Verbrauchsabgaben betreffen (§ 217 Ziff. 1). Es ist das Rechtsmittelverfahren par excellence, denn es ist gegenüber den anderen mit erhöhten Rechtsschutzgarantien ausgerüstet. Das wichtigste ist, daß das Verfahren früher als bei den anderen in das parteiprozeßliche Stadium geführt wird. Aber auch die Anzahl der Instanzen ist im Vergleich zu dem regelmäßig einstufigen Beschwerdeverfahren dem zweistufigen Anfechtungsverfahren um eine weitere vermehrt. Letztere ist das Finanzamt, also diejenige Behörde, von welcher der angegriffene Bescheid ausging und welche über denselben auf den „Einspruch" des Steuerpflichtigen zu entscheiden hat.[2] Erst gegen diese Entscheidung kann der Beschwerte Berufung an das Finanzgericht einlegen. Hier ist der entscheidende Gegensatz von Anfechtungs- und Berufungsverfahren. Während in ersterem als Zweitinstanz das Landesfinanzamt in Tätigkeit tritt, ist es im Berufungsverfahren das Finanzgericht beim Landesfinanzamt und in dieser zweiten Instanz liegt die Hauptstärke des Berufungsverfahrens, denn sie ist diejenige gerichtliche Stelle, welche den Steuerfall, sowohl nach der tatsächlichen als nach der rechtlichen Seite nachzuprüfen in der Lage ist.[3] Gegen das Urteil des Finanzgerichts ist wiederum die Rechtsbeschwerde an den Reichsfinanzhof gegeben (§ 218).

Das Rechtsmittel der Berufung kann sich auch die Behörde nutzbar machen. Gegen Entscheidungen der Finanzämter, an denen Ausschußmitglieder teilgenommen haben, kann der Vorsteher des Finanzamts

[1]) Hensel, S. 182.

[2]) Hensel, S. 182 Anm. 1.

[3]) Insofern entspricht das Berufungsverfahren der AO. dem Beschwerdeverfahren des früheren württ. Einkommensteuergesetzes vom 8. 8. 1903 Art. 57 bis 64. Instanzenzug: Steuerkollegium — Finanzministerium (rechtliche und tatsächliche Nachprüfung) — Verwaltungsgerichtshof (regelmäßig nur rechtliche Nachprüfung).

Berufung einlegen (§ 245 S. 1). Legt der Steuerpflichtige gleichzeitig Einspruch ein, so laufen Einspruchs- und Berufungsverfahren nebeneinander her. Es ist jedoch zunächst über den Einspruch zu entscheiden (§ 245 S. 2). Diese Entscheidung wird nicht rechtskräftig, solange das Berufungsverfahren nicht erledigt ist. Gegen die Berufungsentscheidung bleibt dem Steuerpflichtigen die Rechtsbeschwerde, selbst wenn er selbst keine Berufung eingelegt hatte.[1]

4. Durch die Rechtsbeschwerde, welche im Beschwerdeverfahren gegen Zwangsanordnungen, im Anfechtungsverfahren und im Berufungsverfahren letztinstanzlich gegeben ist, wird nur eine Nachprüfung in rechtlicher Hinsicht herbeigeführt. Der Reichsfinanzhof ist an den, von dem Vorrichter festgestellten Tatbestand gebunden. Die Rechtsbeschwerde kann nur darauf gestützt werden, daß die Entscheidung der Vorinstanz auf Nichtanwendung oder unrichtiger Anwendung des bestehenden Rechtes beruhe (§ 267 Ziff. 1). Insoweit bedarf es keiner Begründung der Rechtsbeschwerde, um eine Entscheidung des Reichsfinanzhofs herbeizuführen. Anders aber, wenn eine Nachprüfung von Tatsachen begehrt wird. Diese kann nur erfolgen, wenn die Rechtsbeschwerde sich darauf stützt, daß das Verfahren an wesentlichen Mängeln leide, oder daß die Entscheidung auf einem Verstoße wider den klaren Inhalt der Akten beruhe. Wird ein wesentlicher Verfahrensmangel behaftet, so muß er notwendig, mit Angabe der Tatsachen, welche ihn ergeben, begründet werden (§ 269). Ebensowenig wie für die behauptete Gesetzesverletzung bedarf für den behaupteten Verstoß wider den klaren Akteninhalt einer Begründung. Letztgenannter Revisionsgrund soll „ein Sicherheitsventil sein, das dem Reichsfinanzhof ermöglicht, offenbare Fehlsprüche auf Grund falscher tatsächlicher Beurteilung zu beseitigen".[2] Becker erwähnt als Beispiel den Fall, daß die Vorinstanz wichtige, dem Pflichtigen unbekannt gebliebene Auskünfte oder Gutachten beiseite geschoben hat oder den Kausalzusammenhang verkannt hat.

5. Der Anwendung des ordentlichen Rechtsschutzes der AO. sind durch andere Gesetze gewisse Schranken errichtet. Insbesondere ist die Berufungsbehörde ermächtigt, nach freiem Ermessen und ohne weitere Aufklärung des Sachverhalts oder einer Stellungnahme zu Rechtsfragen zu entscheiden, wenn der Beschwerdegegenstand keinen höheren Wert als 50 Goldmark hat (§ 48 d III. St. NV). Die Anwendung des § 48 muß aber nach Recht und Billigkeit (§ 6 AO.) erfolgen, insbesondere darf derselbe nicht angewendet werden, wenn die angefochtene Verfügung zwar ein Beschwer von weniger als 50 Goldmark bildet, dieselbe aber darüber hinaus als Grundlagen späterer Besteuerung maßgebend

[1]) RFH. 11, 130.

[2]) Becker zu § 267 Anm. 9 Abs. 1.
Beispiel RFH. in St. u. W IV Nr. 217.

wird.[1] Vielfach sind die Rechtsbehelfe auf die Beschwerde beschränkt.[2] Sofern es sich um bloße Vorauszahlungen handelt, denen eine Veranlagung nachfolgt, welche die Garantien des ordentlichen Rechtsmittelverfahrens zuläßt, erscheint dies ganz unbedenklich. Anders aber, wenn eine Gewißheit, ob die Veranlagung stattfindet, bei Erhebung der Vorzahlungen nicht besteht, wie z. B. bei der Einkommen- und Körperschaftssteuer 1924.

§ 16.

Die außerordentlichen Rechtsbehelfe.

Die soeben dargestellten ordentlichen Rechtsmittel sind nicht die einzigen Wege, auf denen der Steuerpflichtige eine Abänderung oder Aufhebung der ihm nachteiligen Steuerverfügung erreichen kann. In jedem Stadium des Verfahrens, selbst nach Erschöpfung des Rechtsmittelzuges kann er die Behörde zur Abänderung ihrer Verfügung anregen oder die Aufsichtsbehörde um Abhilfe im Wege der Dienstaufsicht ersuchen. Denn der Ausschluß der ordentlichen Rechtsmittel bedeutet noch keineswegs den Wegfall jeglicher Abänderungsmöglichkeit. Es ist dem Steuerpflichtigen nur die Möglichkeit verschlossen, die Behörde zu erneuter sachlicher Prüfung zu zwingen; sofern die Behörde selbst imstande ist, ihre Verfügung noch zu ändern, und das ist der Fall, solange die materielle Rechtskraft nicht eingetreten ist, beibt dem Steuerpflichtigen die Hoffnung, daß sie es auf seine Veranlassung hin tun werde. Die Behörde in dieser Richtung zu beeinflussen, bleibt ihm unbenommen, er kann unentwegt Gegenvorstellungen (Remonstrationen) anbringen. Die Behörde muß diese Gegenvorstellungen entgegennehmen, eine Pflicht, die sich aus Art. 126 RV. ergibt. Freilich, inwiefern sie auf eine sachliche Prüfung sich einlassen will, hängt von ihrem Ermessen ab, mit dem sie es ernst zu nehmen hat, wenn sie wie Hensel sagt „aus der erweiterten Berichtigungsmöglichkeit, die ihr zur Verwirklichung des objektiven Rechtes zusteht, kein Parteiprivileg des Reiches werden lassen will".[3]

Wenn die Behörde die Gegenvorstellung ablehnt, oder überhaupt auf dieselbe nicht reagiert, so kann der Steuerpflichtige sich mit der sog. Aufsichtsbeschwerde an die Aufsichtsbehörde wenden.[4] Die Aufsichtsbeschwerde ist eine unbefristete Verwaltungsbeschwerde, die von dem ordentlichen Rechtsmittel der Beschwerde wohl zu unterscheiden ist.

[1]) Becker in St. u. W. IV Sp. 552.
[2]) z. B. § 37 Art. I der 2. St. NV.
[3]) Hensel, S. 153 Anm. 5.
[4]) Hensel, S. 154 o.
Anders Becker, zu 281 Anm. 1, welcher, sobald es sich um eine Verfügung handelt, die angegriffen wird, die förmliche Beschwerde nach § 281 gewähren will.
Richtig wohl RFH., Art. vom 6. 5. 25 VI A 149/25 St. u. W. IV Nr. 590.

Die Aufsichtsbehörde kann kraft ihres Aufsichtsrechts (§ 13 Abs. 2) Verfügungen nachgeordneter Behörden außer Kraft setzen und diese Behörden anweisen.

§ 17.

Der Schutz im Beitreibungsverfahren.[1]

Die Beitreibung dient der Erzwingung von Leistungen, die nach dem Steuergesetz geschuldet werden (§ 299). Gegenüber dem Zwangsvollstreckungsverfahren der ZPO., auf das z. T. direkt verwiesen wird, ergeben sich für das Verfahren der AO. aus der eigenartigen Natur des Steuerschuldverhältnisses und aus den besonderen Bedürfnissen des Gläubigers wichtige Besonderheiten.

Die Vollstreckbarkeit einer geschuldeten Steuerleistung wird nicht erst durch die formelle Rechtskraft begründet, welche der Steuerbescheid erlangt. Die jeweilige Fälligkeit der Steuerforderung ist durch das Gesetz geregelt, zur Vollstreckbarkeit bedarf es sodann keines besonderen Mittels, ja die Beitreibung kann unabhängig davon erfolgen, daß der Steuerpflichtige den erhobenen Anspruch durch die ordentlichen Rechtsmittel zu widerlegen sucht. Durch Einlegung eines Rechtsmittels wird die Erhebung einer Steuer nicht aufgehalten (§ 235). Die Einwendung des Vollstreckungsschuldners, die Leistung sei überhaupt nicht oder nicht in der angegebenen Höhe entstanden, ist für das Beitreibungsverfahren unbeachtlich. Der Vollstreckungsschuldner muß derartige Einwendungen im ordentlichen Rechtsmittelverfahren gegen das Leistungsgebot durchsetzen und wenn er eine Abänderung erreicht hat, die Zurückbezahlung des zuviel Beigetriebenen nötigenfalls im Erstattungsverfahren erstreben (§ 300 Abs. 1 und 2, S. 1). Maßgebend für diese Regelung ist der Gedanke, daß der Staat mit der Verwirklichung eines Anspruchs nicht warten könne, bis der Steuerpflichtige seiner Rechtsmittelbefugnisse verlustig gegangen sei. Deshalb sind Steuerleistungen mit der Fälligkeit vollstreckbar und etwa zu Unrecht erfolgende Beitreibungen müssen grundsätzlich im Erstattungsverfahren ausgeglichen werden (§ 129). Das Verfahren ist also vor allem dem Bedürfnis des Steuergläubigers nach schneidiger Durchführung seiner Ansprüche angepaßt. Innerhalb des Beitreibungsverfahrens sind die Interessen des Steuerpflichtigen nur in beschränktem Umfange berücksichtigt, die Initiative der Vollstreckungsbehörde ist kaum beeinträchtigt.

2. Es ist jedoch nicht so, daß die Beitreibung bei Fälligkeit des Steueranspruchs notwendig erfolgen müßte. Die Behörde, die den

[1]) Dazu Herrmann, Das Beitreibungsverfahren nach der AO. und Becker, die Beitreibungsordnung in St. u. W. III.

Zusammenfassung der Vorschriften über die Beitreibung in der Beitreib.-Ordn. vom 23. 6. 1923 (R. Min. Bl. S. 595 f.)

Bescheid erlassen hat, kann die Vollziehung aussetzen, geeignetenfalls gegen Sicherheitsleistung (§ 235 S. 2). Ob die Behörde die Vollziehung aussetzen will, ist in ihr pflichtgemäßes Ermessen gestellt.[1] Eine abweichende Verfügung kann vom Steuerpflichtigen mit der Beschwerde angefochten werden. Die Aussetzung kommt, wenn sie gewährt wird, sachlich einer Stundung gleich, ihre Voraussetzungen sind jedoch noch weitergehend,[2] da die Gefährdung des Anspruchs sie nicht hindert und die Genehmigung des Landesfinanzamts auch dann nicht erforderlich ist, wenn sich die Aussetzung der Beitreibung auf länger als ein Jahr erstreckt. Die Behörde wird wohl tun, von der Aussetzung Gebrauch zu machen, wenn sie die Einlegung eines Rechtsmittels erwartet, oder wenn Einwendungen gegen den Anspruch oder seine Höhe erhoben werden und mit Erhebung eines Erstattungsanspruchs gerechnet werden kann.[3] Insofern kann also auf die Einwendungen des Steuerpflichtigen gegen den Anspruch Rücksicht genommen werden, eine Möglichkeit, die von der Einlegung eines Rechtsmittels nicht abhängig ist. Vielmehr wird die Behörde regelmäßig die Beitreibung aussetzen, wenn das Vorbringen des Steuerpflichtigen prima vista berechtigt erscheint. Ob die Behörde die Einwendungen überhaupt prüfen will, hängt von ihrem Ermessen ab. Bei Einwendungen, deren Nachprüfung keine umständlichen Ermittlungen voraussetzen, wie z. B. bei denjenigen der Zahlen, Vorauszahlungen, Verjährungen, Aufrechnung, sollte die Prüfung und einstweilige Aussetzung der Beitreibung m. E. stets erfolgen.

3. Dem Vollstreckungsschuldner sind, wie erwähnt, Einwendungen gegen die Entstehung und gegen die Höhe des erhobenen Anspruchs im Beitreibungsverfahren verwehrt. Anders ist es, wenn er Einwendungen zu machen hat, welche sich gegen die Art und Weise der Beitreibung richten. Solche Einwendungen kann er durch die förmliche Beschwerde (§ 281 ff.) geltend machen.

4. Im Beitreibungsverfahren selbst schützt das Gesetz den Vollstreckungsschuldner besonders vor Überrumplung. Die Beitreibung darf ihn nicht ganz unvorbereitet treffen. Sie ist deshalb erst zulässig, wenn dem Vollstreckungsschuldner die Verfügung, kraft deren er zur Zahlung aufgefordert wird, bekannt gegeben und seit der Bekanntgabe, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, mindestens eine Woche verstrichen ist (§ 299 Abs. 4).

Soll eine Leistung erzwungen werden, die nicht in Geld besteht, so kann die Mahnfrist unter Umständen eine längere sein, als eine Woche. Bevor ein Zwangmittel festgesetzt wird, muß der Pflichtige unter Androhung des Zwangsmittels mit Setzung einer „angemessenen"

[1]) vgl. Erlaß des RFM. vom 15. 7. 1924 und vom 10. 10. 1925.

[2]) s. Hensel, 4. Aufl. 511.

[3]) Becker, zu § 235 Anm. 2.

Frist zur Vornahme der von ihm geforderten Handlung aufgefordert werden (§§ 357, 202, Abs. 6). Bei Erzwingung von größeren Sicherheitsleistungen wird meist eine längere Frist als diejenige einer Woche angemessen sein.[1]

5. Gegenüber den Nichtleistenden hat das Finanzamt zwecks Aufklärung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse dieselben Befugnisse, wie im Steuerermittlungsverfahren (§ 298 Abs. 1). Führen die Ermittlungen zu keinem Erfolg, so kann der Leistungspflichtige schließlich zum Offenbarungseid gezwungen werden. Der Eid soll jedoch — dies ist der im Gesetz zugrundeliegende Gedanke — immer die ultima ratio der Vollstreckungsbehörde sein. Deshalb ist die Anordnung des Offenbarungseides davon abhängig gemacht, daß die Zwangsvollstreckung als aussichtslos erscheint, oder ein Vollstreckungsversuch in das bewegliche Vermögen erfolglos geblieben ist (§ 298 Abs. 2). Die Prüfung der ersteren Voraussetzung hat das Finanzamt gemäß § 6 nach Recht und Billigkeit vorzunehmen.[2] Die Leistung des Offenbarungseides kann nötigenfalls durch Haft erzwungen werden. Die Vorschriften der ZPO., welche hier anzuwenden sind, geben der Beeinträchtigung durch die Haft ein genaues Maß (vgl. §§ 901—914 ZPO.) Besonders hervorzuheben sind der Schutz gegen Gesundheitsgefährdung, die vorgeschriebene Trennung von Untersuchungs- und Strafgefangenen und die Verhaftung durch Vorweisen, auf Verlangen abschriftliche Mitteilung des Haftbefehls. Die Vorausbezahlung der Verpflegungskosten ist dem Vollstreckungsschuldner nachgelassen (§ 298 Abs. 3, S. 2). Die Höchstdauer der Haft ist 6 Monate; dieselbe darf aufs neue nur angeordnet werden, wenn glaubhaft gemacht wird, daß der Vollstreckungsschuldner später Vermögen erworben habe (§§ 913, 914 ZPO). Gegen den Antrag des Finanzamts an das Amtsgericht auf Erzwingung der Eidesleistung kann der Vollstreckungsschuldner Beschwerde einlegen und das Amtsgericht kann diesenfalls die Haft bis zur Entscheidung des Landesfinanzamts aussetzen (§ 298 Abs. 3 S. 3).

6. Die Beitreibung von Geldforderungen erfolgt zunächst durch Pfändung des beweglichen Vermögens, was in der AO. eingehend und im Anschluß an die ZPO. geregelt ist (§§ 316—344). Hervorzuheben ist, daß die §§ 811—813 ZPO. ausdrücklich für anwendbar erklärt sind (§ 323). Also sind auch im Beitreibungsverfahren der AO. die sog. Kompetenzsachen des § 811 ZPO., sowie gewöhnlicher Hausrat, der voraussichtlich keinen nennenswerten Erlös bringen wird, der Pfändung entzogen. Das Finanzamt kann gemäß § 354 fällige Ansprüche durch Verwertung von gestellten oder sonst erlangten Sicherheiten befriedigen. Da dies dem Ermessen des Finanzamts anheimgestellt ist, so hat es

[1]) Becker, zu § 299 Anm. 16.
[2]) Becker, zu § 298 Anm. 2, bemängelt die Fassung des Gesetzes.

(§ 6) nach Recht und Billigkeit zu erwägen, ob es von dieser Kannvorschrift Gebrauch machen will. In einem Falle, in dem der Steuerpflichtige den fälligen Betrag als Sicherheitsleistung schon vorläufig eingezahlt hatte und das Finanzamt Zahlung trotzdem verlangte, entschied der Reichsfinanzhof, daß es der Billigkeit entspräche, daß zunächst das vorläufig eingezahlte Geld zur Befriedigung des Steueranspruchs verwendet werde; der Steuerbescheid müsse sich über die Verwendung der Sicherheit aussprechen.[1]

Andere Leistungen als Geld, die auf Grund der Steuergesetze geschuldet werden (z. B. Sicherheiten), kann das Finanzamt durch Geldstrafen, Ausführung auf Kosten der Pflichtigen und unmittelbar erzwingen (§§ 347, 202). Dabei darf unmittelbarer Zwang nur angewandt werden, wenn die Anordnung sonst nicht durchführbar ist, oder wenn Gefahr im Verzuge liegt.

7. Ist die Beitreibung noch nicht möglich, z. B. weil der Anspruch in seiner Höhe noch nicht festgestellt werden konnte, oder weil die nach § 299 Abs. 4 gesetzte Frist noch nicht abgelaufen ist, so hat der Steuergläubiger gegenüber dem Vollstreckungsschuldner einige Sicherungsmittel. Das ist vor allem der Arrest, welcher einen außergewöhnlichen Vollstreckungstitel schafft, in solchen Fällen, wo die gewöhnlichen Voraussetzungen der Beitreibung noch nicht gegeben sind.[2] Der Arrest darf nur wegen einzelner, auch bedingter Ansprüche verhängt werden, die zwar noch nicht der Höhe, aber doch dem Grunde nach bestimmt sein müssen. Es ist die Anordnung und die Vollziehung des Arrestes zu unterscheiden. Gegen die Anordnung des Arrestes ist als Ausgleich gegenüber dem Charakter des vorläufigen, den sie trägt, das Rechtsmittel der Beschwerde an das Finanzgericht und weiterhin der Rechtsbeschwerde an den Reichsfinanzhof gegeben (§§ 351 Abs. 1, S. 4, 352 S. 4). Gegen die Vollziehung des Arrestes ist nur die Beschwerde zugelassen, über welche das Landesfinanzamt endgültig entscheidet (§ 282). Der Arrest bezieht sich entweder auf das Vermögen des Leistungspflichtigen, sog. dinglicher Arrest, oder aber auf die Person des Leistungspflichtigen, sog. persönlicher Arrest.

a) Der dingliche Arrest dient der Sicherung von Ansprüchen, die im Zwangsverfahren beitreibbar sind und erfolgt in das bewegliche oder unbewegliche Vermögen des Pflichtigen. Voraussetzung für seine Anordnung ist, daß zu besorgen ist, daß die Erzwingung der Leistungen vereitelt, oder wesentlich erschwert werden (§ 351 Abs. 1, S. 1). Ob solche Besorgnis vorliegt, ist von der anordnenden Behörde genau zu prüfen.[3] Der Arrest kann zwar auch erfolgen, wenn der Anspruch

[1]) RFH. 10. 6. 21 II A. 174/21 mitgeteilt bei Becker zu § 6, Anm. 1, Abs. 3, auch bei Mrozeck zu § 6.
[2]) RFH. 4, 5.
[3]) Erlaß d. R.-Min. d. F. vom 31. 3. 21 R. St. Bl., S. 183.
Hochinteressant das Urteil d. RFH. vom 10. 6. 1925 VI A 220/25 St. u. W. IV Nr. 480.
Hierzu auch Becker in St. u. W. IV Sp. 1507 ff.

zahlenmäßig noch nicht feststeht, jedoch muß dann bei der Anordnung ein Geldbetrag bestimmt werden, durch dessen Hinterlegung der Pflichtige die Beseitigung der Arrestanordnung und die Aufhebung des vollzogenen Arrestes erreichen kann (§ 351 Abs. 1, S. 2).

b) Der weitgehendste Eingriff in die Privatsphäre des Leistungspflichtigen, den die AO. kennt, ist der persönliche Arrest. Er soll den Anspruch des Steuergläubigers dort sichern, wo auch der dingliche Arrest nicht mehr ausreicht. Wenn der Schuldner kein Vermögen besitzt und das Finanzamt davon überzeugt ist, kann es ebensowenig wie der dingliche Arrest angeordnet werden. Der hauptsächlichste Anwendungsfall dürfte derjenige sein, wenn zu besorgen ist, daß der Schuldner ins Ausland reist, um sich seinen Steuerpflichten zu entziehen. Die Voraussetzungen für den persönlichen Arrest berücksichtigen seine Gefährlichkeit für den Leistungspflichtigen. Auch bei Anordnung des persönlichen Arrestes muß eine Lösesumme festgesetzt werden, deren Hinterlegung ihn beseitigt. Besondere Garantie für die Prüfung der Voraussetzungen schafft die Vorschrift, daß die Anordnung des Finanzamts außer Kraft tritt, wenn sie nicht binnen 3 Tagen von dem Landesfinanzamt bestätigt wird (§ 352).[1] Die Beschränkung der persönlichen Freiheit kann durch Haft oder sonstige mildere Maßnahmen geschehen. Darüber bestimmt das Amtsgericht des Wohnsitzes oder Aufenthaltsortes, weches den persönlichen Arrest vollzieht.

§ 18.

Die Gegenansprüche des Steuerpflichtigen im Verfahren.

Gegenansprüche des Steuerpflichtigen gegen den Steuergläubiger können verschiedenster Art sein. Sie können aus öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Beziehungen des Steuerpflichtigen zum Staate resultieren. Von besonderer spezifisch-steuerrechtlichen Eigenart ist der Erstattungs- und der Vergütungsanspruch, welch beide eine notwendige Ergänzung des Rechtsschutzes der AO. bilden.[2]

1. Den Gegenansprüchen gemeinsam ist, daß sie vom Steuerpflichtigen gegen Steueransprüche des Reiches aufgerechnet werden können[3], vorausgesetzt, daß sie unbestritten oder rechtskräftig festgestellt sind. Während die Passivforderung immer der öffentlich-rechtliche Steueranspruch des Reichs ist, kann die Aktivforderung des Steuerpflichtigen auch privatrechtlicher Natur sein, z. B. Forderungen an das Reich aus der Beschlagnahme und Liquidation von deutschem Eigentum im

[1]) Mrozeck, zu § 352 Anm. 3: „Diese Vorschrift bildet ein Gegengewicht gegen die große Machtfülle, die dem Finanzamt bei der Arrestanordnung, trotzdem es gewissermaßen Richter in eigener Sache ist, zusteht".

[2]) Becker in St. u. W. IV, Sp. 551.

[3]) Lang. Das Aufrechnungsrecht der RAO., Jur. W. 1921, S. 549 f.

Auslande oder Lieferungsgeschäfte mit dem Reich. Die Fälligkeit ist nur für die Forderung des Steuerpflichtigen verlangt, mit der er aufrechnen will. Auch ist grundsätzlich gleichgültig, von welcher Kasse die Gegenforderung zu bezahlen ist (im Gegensatz zu § 395 BGB.), mit der Einschränkung, daß mit Ansprüchen gegen eine Betriebsverwaltung des Reiches nicht gegen Steueransprüche aufgerechnet werden kann (§ 60 der 3. St. NV.). Betriebsverwaltung ist z. B. die Postverwaltung. Die Aufrechnung ist eine einseitige Willenserklärung, durch welche der Steuerpflichtige den Anspruch des Reichs zum Erlöschen bringen kann. Eben deshalb, weil die Aufrechnung wie Zahlung wirkt,[1] kann sie im ordentlichen Verfahren nicht geltend gemacht werden. „In diesem Verfahren ist nur darüber zu entscheiden, ob die Steuer dem Gesetz gemäß festgesetzt ist; der Einwand, daß die Steuer schon gezahlt sei, oder daß, was der Zahlung gleichkommt, eine aufrechnungsfähige Gegenforderung besteht, berührt aber die Frage der Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung nicht und kann daher von dem Beschwerdeführer nicht in gegenwärtigem Verfahren, sondern nur im Vollstreckungsverfahren erhoben werden".[2]

Im Vollstreckungsverfahren kann der Steuerpflichtige, wenn die von ihm behauptete Aufrechnung nach Prüfung durch die zuständige Behörde nicht anerkannt wird, nur mit der Beschwerde vorgehen. Dagegen kann er, wenn er zur Abwendung der Beitreibung bezahlt hat, einen Erstattungsanspruch nach § 129 geltend machen.

2. Der Erstattungsanspruch des Steuerpflichtigen an den Steuergläubiger beruht auf einer Vermögensverschiebung, die zugunsten des letzteren stattgefunden hat und die sich im Endergebnis nicht rechtfertigen läßt.[3] Er ist die condictio sine causa des Steuerrechts. Jedoch sind die Normen des Privatrechts über ungerechtfertigte Bereicherung für den materiellen Inhalt des Erstattungsanspruchs nicht maßgebend.[4] Vielmehr hat dieser infolge seiner öffentlich-rechtlichen Natur eine besondere Regelung gefunden (§§ 127 bis 136).

Die wichtigsten Fälle, in denen ein Erstattungsanspruch entsteht, sind entweder in der AO. oder in besonderen steuergesetzlichen Vorschriften genannt. Zweifellos kann jedoch ein Erstattungsanspruch auch ohne besondere Anerkennung im Gesetz auf Grund allgemeiner rechtsstaatlicher Erwägungen gegeben sein.[5] Letzteres ist besonders der Fall, wenn ohne Steuerbescheid oder Beitreibung ein Geldbetrag bezahlt wird, der vermeintlich geschuldet wird. In solchem Falle kann mit

[1]) Becker zu § 103 Anm. 2.
[2]) Aus der Entsch. d. RFH. 12, 182.
[3]) So Hensel, S. 189.
[4]) Lassar. Der Erstattungsanspruch im Verwaltungs- und Finanzrecht 1921, S. 187.
[5]) Hensel, S. 192, Anm. 2.

Lassar[1] festgestellt werden: „Eine causa-lose öffentliche Leistung, deren Inhalt einen Vermögenswert hat, ist demjenigen zu erstatten, auf dessen Kosten sie bewirkt ist".

Die in der AO. ausdrücklich anerkannten Fälle der Entstehung eines Erstattungsanspruches sind:

a) Berichtigung einer Steuerfestsetzung durch Aufhebung, Rücknahme oder Änderung des früher erlassenen Bescheides (§ 128 S. 1).

b) Beitreibung einer Steuer zu Unrecht, sei es, daß der Steueranspruch erloschen oder gestundet war, sei es, daß das Zwangsverfahren gegen den es gerichtet war, nicht hätte erfolgen dürfen (§ 129 Abs. 1, S. 1).

c) Doppelte Bezahlung einer Steuer (§ 129 Abs. 1, S. 2).

d) Steuerentrichtung zu Unrecht für Rechnung, ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen (§ 129 Abs. 2).

Weitergehend als die genannten Rechtsansprüche auf Erstattung ist der Billigkeitsanspruch aus § 108, welcher eigentlich überhaupt keinen Anspruch darstellt. Wird freilich die beantragte Befreiung oder Ermäßigung mit rückwirkender Kraft gewährt, so entsteht ein Anspruch des Steuerpflichtigen auf Anrechnung bezw. Erstattung.[2]

Inhaltlich gehen die Erstattungsansprüche meist auf Rückzahlung von Steuern, erstrecken sich jedoch gegebenenfalls auch auf andere Leistungen, z. B. bezahlte oder beigetriebene Sicherungs- oder Erzwingungsgelder, Kostenvorschüsse usw. Diese erstattenden Beträge müssen mit 5% verzinst werden, wenn sie 100 Mark übersteigen, jedoch werden Zinsbeträge unter 1 Mark nicht ausbezahlt (§ 132). Die Verzinsung der Erstattungen bildet das Gegenstück zu den Zuschlägen, welche den Steuerpflichtigen im Verzugsfalle treffen.

Die Erstattung des im Endergebnis sich als unberechtigt erwiesenen Vermögenzugangs erfolgt durch die Behörde nicht etwa von amtswegen. Der Gesetzgeber glaubte, dieselbe von der Initiative des Steuerpflichtigen abhängig machen zu sollen. Der Anspruch muß durch schriftlichen oder mündlichen Antrag beim Finanzamt geltend gemacht werden (§ 127). Überdies ist die Geltendmachung befristet und zwar erlischt der Erstattungsanspruch, sofern er auf der Berichtigung von Steuerfestsetzungen und anderer Verfügungen beruht, mit dem Schlusse des Jahres, das auf die Berichtigung folgt (§§ 128, 134). Dieselbe Ausschlußfrist gilt für Erstattungsansprüche aus anderen Rechtsgründen und für Vergütungsansprüche (§§ 135, 136). Die Frist ist bis zum Ablauf des dritten, der Entrichtung folgenden Kalenderjahres ausgedehnt, bei Erstattungsansprüchen, die darauf beruhen, daß eine Steuer zu Unrecht beigetrieben wurde, weil der Anspruch erloschen oder gestundet war, oder weil das Zwangsverfahren gegen den es gerichtet war nicht hätte

[1]) Lassar, aaO. S. 226.

[2]) Becker zu § 108, Anm. 5, Abs. 1.

erfolgen dürfen, oder darauf beruhen, daß die Steuer doppelt bezahlt wurde, oder schließlich darauf, daß die Steuer für Rechnung des Steuerpflichtigen ohne seine Mitwirkung zu Unrecht bezahlt wurde (§ 129). Durch Verhinderung des Steuerpflichtigen an der Geltendmachung des Erstattungsanspruchs innerhalb der letzten 6 Monate durch höhere Gewalt oder Geschäftsunfähigkeit ohne gesetzlichen Vertreter, wird der Ablauf der Ausschlußfrist gehemmt (§ 131 Abs. 1). Mit Ablauf der Ausschlußfrist erlischt der Erstattungsanspruch. Jedoch nimmt das Gesetz das Fortdauern einer naturalis obligatio an, insofern, als das der Steuerpflichtige auch das nach der Ausschlußfrist Erstattete nicht zurückzugeben baucht, die Behörde es nicht mehr fordern kann (§ 133).

Der Steuerpflichtige muß also innerhalb der Ausschlußfrist seinen Antrag stellen. Häufig wird er aber gar nicht in der Lage dazu sein, weil er von dem bestehenden Erstattungsanspruch vielleicht keine Kenntnis hat, oder im Zweifel darüber ist. Die Voraussetzung des Gesetzes, daß der Steuerpflichtige regelmäßig in der Lage sei, seinen Vorteil wahr zu nehmen, ist nicht zutreffend. Wenn die Erstattung auf Herabsetzung der Steuer im Rechtsmittel- oder Berichtigungsverfahren beruht, kann die Behörde freilich die Rückbezahlung von sich aus vornehmen. In anderen Fällen kann die Behörde zwar den Steuerpflichtigen zur Stellung des erforderlichen Antrages anregen, aber sie muß es nicht tun. Es wäre sehr zu wünschen, daß die Behörde ohne Antrag von amtswegen dem unerfahrenen oder nicht unterrichteten Steuerpflichtigen den ihm zukommenden Vorteil zuwenden könnte. Mit Recht empfiehlt daher Hensel[1] de lege ferenda starken Abbau des Antragsprinzipes und Beschränkung desselben auf diejenigen Fälle „in denen nicht bestimmt vorausgesetzt werden kann, daß die Erledigung von amtswegen im Sinne des Untertans liegen wird".

Die formellen Erfordernisse des Antrags auf Erstattung sind sehr entgegenkommend und die Vorschrift des § 234 Abs. 1 und 2 wird entsprechende Anwendung zu finden haben.[2]

Auf den Antrag des Steuerpflichtigen erstattet die Behörde den Unterschied zwischen der gezahlten und der geschuldeten Steuer heraus, wenn sie den Erstattungsanspruch anerkennt. Wenn nicht, so muß sie einen Erstattungsbescheid geben, gegen den der Steuerpflichtige mit denselben Rechtsmitteln, wie gegen den Steuerbescheid, entsprechender Art vorgehen kann. Der vom Landesfinanzamt erlassene Bescheid ist, wenn es sich um Zölle und Verbrauchsabgaben handelt, mit der Rechtsbeschwerde an den RFH. angreifbar; bei anderen Steuern ist zunächst die Berufung an das Finanzgericht, weiterhin die Rechtsbeschwerde an

[1]) Hensel, S. 193, Anm. 1.
[2]) Becker zu 127, Anm. 2.

den Reichsfinanzhof gegeben (§ 223). Darüber also, ob ein Erstattungsanspruch besteht, kann der Steuerpflichtige — und dies ist von ausschlaggebender Wichtigkeit für ihn — stets die Entscheidung des Reichsfinanzhofs herbeiführen. Sobald der Anspruch des Steuerpflichtigen rechtskräftig festgestellt ist, muß die Behörde von amtswegen erfüllen. Unterlassen dieser Pflicht oder nachlässige Verzögerung, würde eine Verletzung der Amtspflicht des betreffenden Beamten darstellen, welche der Geschädigte vor den ordentlichen Gerichten, gemäß § 239 BGB., geltend machen kann.[1]

3. Unter besonderen Voraussetzungen gewährt das Gesetz Vergütungsansprüche. Diese haben den Zweck, wirtschaftliche Härten auszugleichen, die besonders bei Abwälzung von Verkehrs- und Verbrauchssteuern entstehen können. Der Vergütungsberechtigte ist zum Unterschied von Erstattungsberechtigten nicht derjenige, welcher das Zuviel an Steuern bezahlt hat, sondern dessen wirtschaftlicher Nachmann. Beispielsweise muß der Hersteller von Klavieren nach § 20 Umsatz-St.G. von jedem verkauften Klavier Luxussteuer bezahlen, die er natürlich in den Preis einkalkuliert. Wer aber ein Klavier zu Lehrzwecken erwirbt, kann eine 10 prozentige Vergütung vom Kaufpreis verlangen. Für die Durchsetzung der Vergütungsansprüche gilt dasselbe, wie für diejenige der Erstattungsansprüche (§§ 135, 223).

§ 19.

Die Kosten des Verfahrens.

1. Aus der Steuerermittlung in weiterem Sinne, d. h. aus der Ermittlungstätigkeit der Behörden, der Steuerfestsetzung und der Steueraufsichtstätigkeit, erwachsen dem Steuerpflichtigen grundsätzlich keine Kosten (§ 216). Dieser Grundsatz erleidet nur drei Ausnahmen, von denen zwei sich als Rechtsnachteil bei schuldhaftem Handeln des Steuerpflichtigen darstellen. Wenn das Endergebnis der Ermittlung das den Angaben des Steuerpflichtigen entsprechende Ergebnis um mehr als ein drittel übersteigt, so trägt der Steuerpflichtige die Kosten der Ermittlung.[2] Dieser Nachteil trifft ihn nicht, wenn die Abweichung durch die Schwierigkeit der Wertschätzung oder sonstigen entschuldbaren Irrtum hervorgerufen ist (§ 205 Abs. 3). Unter gewissen Voraussetzungen können Betriebe als steuerlich unzuverlässig angesehen und unter Aufsicht gestellt werden; diesenfalls können sie auf Kosten des Inhabers besonderen Aufsichtsmaßnahmen unterworfen werden (§ 199). Die dritte Ausnahme von der grundsätzlichen Kostenfreiheit des Ermittlungsverfahrens beruht auf einem, den Steuerpflichtigen im Interesse

[1]) So Hensel, S. 195, Anm. 3.

[2]) Der Umfang dieser Kosten wurde durch VO. d. RFM. v. V. 10. 10. 25. (BGBL. I. S. 386), welche die seitherige VO. v. 17. 10. 23. aufhebt, auf die tatsächlichen Auslagen des FA. beschränkt.

des Geheimnisschutzes gewährten Entgegenkommen, bei dem jedoch die Behörde das vorliegende Schutzinteresse nicht anerkennt. Hat der Steuerpflichtige eine Person, die ihm als Sachverständiger benannt ist, abgelehnt und die Behörde diesem Antrag nicht entsprochen, so kann er beantragen, daß die Prüfung auf seine Kosten durch besondere von ihm als geeignet zu bezeichnende Personen vorgenommen wird (§ 206 Abs. 2, S. 2/3).

Die Kostenfreiheit des Ermittlungs- und Festsetzungsverfahrens bezieht sich nur auf diejenigen Kosten, welche der Behörde entstehen. Auf Ersatz derjenigen Kosten, die dem Steuerpflichtigen durch die Erfüllung seiner Auskunftspflicht (Aufwendung an Arbeit) erwachsen, hat er keinen Anspruch. Selbst Kostenbelastung durch zwecklose Verfügungen des Finanzamts gibt ihm kein Recht auf Ersatz.[1]

2. Im Gegensatz zum Ermittlungsverfahren ist das Rechtsmittelverfahren grundsätzlich kostenpflichtig.[2] Über die Kosten des Verfahrens muß bei Entscheidung über ein Rechtsmittel event. durch eine ergänzende Entscheidung erkannt werden (§ 287). Die Kosten fallen entweder dem Steuerpflichtigen oder dem Reiche zur Last (§ 287) und zwar hat grundsätzlich der Steuerpflichtige die Kosten des von ihm eingelegten Rechtsmittels zu tragen, wenn es im endgültigen Ergebnis erfolglos ist. Bei teilweisem Erfolg findet eine Kostenverteilung statt, für welche aber der Spruchbehörde sehr zugunsten des Steuerpflichtigen weitgehendere Freiheit eingeräumt ist, als sie vergleichsweise der Zivilrichter hat. Die Kostenverteilung braucht nicht notwendig nach der Verhältnismäßigkeit des Erfolges (§ 92 ZPO.) zu erfolgen, sondern die teilweisen Kosten „können" ihm (event. seine eigenen) auferlegt werden. Mit Recht betont Becker,[1] daß eine Übertragung der Praxis des Zivilprozesses nicht gerechtfertigt wäre, „man darf nicht übersehen, daß das Reich, wenn der Steuerpflichtige z. T. Erfolg hat, dem Steuerpflichtigen das Rechtsmittelverfahren gewissermaßen aufgezwungen, also in der Hauptsache die Nachprüfung und damit die Entstehung der Kosten veranlaßt hat".

Hat der Steuerpflichtige im Rechtsmittelverfahren gesiegt, so trägt das Reich die Kosten des Verfahrens; außerdem können von dem Steuerpflichtigen keine Gebühren erhoben werden (§ 289). Weiterhin hat der Steuerpflichtige, insoweit ihm keine Kosten auferlegt sind, Anspruch auf Erstattung der notwendigen Auslagen (§ 288 Abs. 2, S. 1). Über die Notwendigkeit der Auslagen, sowie über deren Höhe entscheidet die Geschäftsstelle der Rechtsmittelbehörde, von der die Auslagen entstanden sind.

---

[1]) Becker zu § 285, Anm. 1.

[2]) Die Gebühren des Rechtsmittelverfahrens sind durch das Gesetz zur Änderung der Verkehrssteuern u. d. Verfahrens vom 10. 8. 25. Art. V. § 1 Nr. 3 herabgesetzt worden.

[3]) Becker zu § 286, Anm. 2.

Ihre Festsetzung kann durch Erinnerung bei der Rechtsmittelbehörde angegriffen werden (§ 288 Abs. 3), welche dann endgültig entscheidet (§ 288 Abs. 3). Auf Entschädigung für Zeitversäumnis hat der Steuerpflichtige in keinem Falle Anspruch. Die Entscheidung über die Notwendigkeit der Zuziehung eines Bevollmächtigten oder Beistandes und damit über die Erstattungsfähigkeit der dadurch entstandenen Kosten ist von besonderer Wichtigkeit für den Steuerpflichtigen. Wenn auch im allgemeinen die Zuziehung von Bevollmächtigten im Verfahren durch das Prinzip der Aufklärung von amtswegen entbehrlich erscheint, muß doch dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt werden, sich eines rechtskundigen Vertreters oder Beistandes im Verkehr mit den Behörden zu bedienen, zumal im Rechtsmittelverfahren die Zulässigkeit des Rechtsmittels von gewissen Förmlichkeiten abhängig ist, denen gegenüber der Unerfahrene Versäumnisse begehen kann. In Fällen, in denen rechtliche Zweifel sich erheben, erscheint die Zuziehung eines Rechtsbeistandes immer geboten. Der Reichsfinanzhof hat in der Beurteilung der Notwendigkeit hier eine sehr wohlwollende Praxis, indem er dieselbe nicht nach dem beurteilt, was der Anwalt im Streitfalle Ersprießliches geleistet hat, sondern nach dem Umfang und Inhalt des Streitstoffes.[1] Maßgebend ist in jedem Fall, ob die Zuziehung eines Bevollmächtigten vom Standpunkt des Steuerpflichtigen aus zweckmäßig und vernünftig war. Wenn man die entgegenkommende Praxis des Reichsfinanzhofs in der Frage der Erstattung von Anwaltskosten berücksichtigt, erscheint der Steuerpflichtige in genügendem Maße geschützt. In einem Verfahren, in dem die Formalien auf das notwendigste beschränkt sind und das ganz darauf zugeschnitten ist, daß der Steuerpflichtige seine Rechte selbst zu wahren in der Lage sei, kann in vielen Fällen die Zuziehung eines Rechtsanwalts mißbräuchliche Bequemlichkeit sein. Deshalb scheinen mir die Forderungen nach allgemeiner Erstattungsfähigkeit der Anwaltskosten im Falle des Obsieges zuweit zu gehen. Diese Forderung wurde neuerdings in einer Eingabe der Industrie und Handelskammer Frankfurt a. M./Hanau an den Reichsminister der Finanzen erhoben. In der Eingabe[2] heißt es: „Schließlich wird im Interesse der Rechtssicherheit allgemeine Erstattungsfähigkeit der Kosten für Zuziehung eines Bevollmächtigten im Rechtsmittelverfahren verlangt. Da diese Kosten jetzt nur ersetzt werden, wenn die Rechtsmittelbehörde entsprechend verfügt, ließen sich viele Steuerpflichtigen, vor allem die wirtschaftlich Schwachen von der Ergreifung eines Rechtsmittels abschrecken, weil sie nicht wissen, ob ihnen bei Obsiegen die Kosten für den, meist unentbehrlichen Rechtsbeistand ersetzt werden". Mit mehr Recht bemängelt die vorstehende Eingabe die Regelung der Vorauszahlung der

[1]) Becker zu § 288 Anm. 3, Abs. 3,
[2]) Mitgeteilt in der D. J. Z. 1925 S. 241.

Kosten und deren Bemessung, welche für den Steuerpflichtigen in manchen Fällen schwer erträglich sein mag. Bei Einlegung aller Rechtsmittel, ausgenommen der Beschwerde, kann der Vorsitzende der Rechtsmittelbehörde verfügen, daß der Beschwerdeführer an die zuständige Kasse der Finanzbehörde einen Kostenvorschuß zu zahlen hat. Die Festsetzung des Kostenvorschusses hat so hoch zu erfolgen, daß die Kosten, die im Falle der Zurückweisung des Rechtsmittels dem Beschwerdeführer zur Last fallen, voraussichtlich aus dem Kostenvorschuß gedeckt werden können (§ 51 der 3. St. NV.). Das Bedenklichste an dieser Regelung ist, daß ein Rechtsmittel gegen diese Verfügung nicht gegeben ist.

E. Die Sicherung der Rechtsstellung des Steuerpflichtigen im Verfahren der Reichsabgabenordnung.

§ 20.

Allgemeines.

Das Mittel, durch welches im heutigen Staate die Verwaltung und auch die Steuerverwaltung ausgeübt wird, ist der Verwaltungsakt, nach Otto Mayer: „Ein der Verwaltung zugehöriger obrigkeitlicher Ausspruch, der dem Untertanen im Einzelfall bestimmt, was für ihr Rechtens sein soll".[1] Diese Definition ist auch für den Steuerverwaltungsakt zutreffend, welcher von der AO. als „Verfügung" bezeichnet wird und Entscheidungen, Beschlüsse und Anordnungen umfaßt (§ 73 AO.). Von höchster Wichtigkeit für den Steuerpflichtigen ist der Grad, in dem die Verfügungen der Behörde wirksam werden. Der Steuerpflichtige ist daran interessiert, inwieweit er die Verfügung überhaupt beachten muß, inwieweit er im Stande ist, die Behörde zu ihrer Rücknahme oder Abänderung zu veranlassen. Sein Interesse geht immer dahin, die ihm ungünstige Verfügung günstiger machen oder gegen eine günstigere Verfügung vertauschen zu können; insofern ist er durch die Abänderlichkeit des Verwaltungsaktes geschützt. Aber andererseits hat der Steuerpflichtige Interesse daran, daß die ihm günstige Verfügung nicht ungünstiger gemacht werde, daß die ihm einmal eingeräumte Rechtsstellung nicht durch eine neue Verfügung verschlechtert werde; insofern dient seinem Schutze die rechtliche Verbindlichkeit des Verwaltungsaktes. Das Interesse des Steuerpflichtigen an der Wirksamkeit des Verwaltungsaktes erscheint also geteilt, je nachdem derselbe zu seinem Vorteil oder Nachteil ergangen ist. Während es aber im Parteiprozeß des Zivilrechts ganz undenkbar ist, daß der Inhalt einer Entscheidung (Vorteile oder Nachteile für die eine oder andere Partei) für die Wirksamkeit derselben von Belang sein

[1]) Otto Mayer, Verwaltungsrecht Bd. 1, S. 93.

könnte, ist dies im Steuerprozeß durchaus der Fall. Dies trifft sogar in dem Maße zu, daß bisweilen der Grad der Wirksamkeit geradezu von der Interessenlage abhängig ist, z. B. wenn die Abänderlichkeit einer Verfügung nur zum Nachteil oder nur zum Vorteil des Steuerpflichtigen möglich ist.

Die Wirksamkeit des Steuerverwaltungsaktes äußert sich in zwei grundsätzlich zu unterscheidenden Richtungen, nämlich in seiner formellen und seiner materiellen Rechtskraft.[1] Im Folgenden ist an Hand der AO. der Einfluß zu besprechen, den die mehr oder weniger große Beständigkeit der Steuerverfügung auf die Interessen des Steuerpflichtigen ausübt.

§ 21.

Die mangelhafte Verfügung.

Damit der Steuerpflichtige eine Verfügung überhaupt gelten lassen muß, muß sie ihm bekannt gemacht sein (§ 73). Solange die Verfügung dem Steuerpflichtigen nicht zugegangen ist, braucht er sich nicht um sie zu kümmern. Es gibt aber auch Fälle, in denen der Steuerpflichtige, die ihm zugegangene Verfügung ignorieren darf. Dies, wenn die Verfügung in so hohem Grade fehlerhaft ist, daß sie überhaupt keine Verfügung mehr, daß sie nichtig ist. Die AO. hat im Interesse der Rechtssicherheit die Fälle der Nichtigkeit äußerst beschränkt und an deren Stelle die Vernichtbarkeit durch Anfechtung bevorzugt. Nichtig ist vor allem die Verfügung einer Stelle, die überhaupt keine Behörde, oder auch nur keine Finanzbehörde ist. Solange eine Verfügung noch nicht wirksam ist, kann sie natürlich beliebig zurückgenommen, geändert oder durch andere Verfügungen ersetzt werden (§ 74). Lediglich für Verfügungen, die auf Grund einer mündlichen Verhandlung verkündet werden, entfällt die unbeschränkte Abänderlichkeit.

§ 22.

Die formelle Rechtskraft der Verfügungen.[2]

Das Kennzeichen der formellen Rechtskraft einer Verfügung ist ihre formelle Unanfechtbarkeit. Der Steuerpflichtige hat die Befugnis verloren, die formell rechtskräftige Verfügung mit den vorgesehenen ordentlichen Rechtsmitteln anzugreifen. Tut er es dennoch, so wird sein Rechtsmittel als unzulässig verworfen. Daraus erhellt, daß die formelle Rechtskraft dem Steuerpflichtigen immer nachteilig ist: er ist genötigt bei ihrem Eintritt, sich bei dem geschaffenen Rechtszustand

[1]) Die Terminologie des Zivil- und Strafprozesses kann unbedenklich übernommen werden, da die AO. selbst von rechtskräftigen Entscheidungen entspricht (§ 3 Abs. 3).

[2]) Vgl. Kloß, Rechtskraft in Steuersachen. in St. u. W. IV, Sp. 13, anders Hensel, Steuerrecht S. 151 Anm. 1, welcher formelle Unanfechtbarkeit und sachliche Rechtsverbindlichkeit unterscheidet.

zu beruhigen. Zunächst denkt man, das ist eine dem Prozeßrecht ganz gewöhnliche Sache und den Steuerpflichtigen nicht belastend, denn andererseits hat er ja auch die Gewähr, daß die Steuerbehörde an die formell-rechtskräftige Verfügung gebunden ist. Das gerade ist aber nicht der Fall, denn im Steuerverfahren ist die materielle Rechtskraft von der formellen gänzlich unabhängig. Wohl kann die Steuerbehörde die wichtigsten Arten der Verfügung, wenn sie formell rechtskräftig geworden sind nicht mehr ändern, ohne daß der Steuerpflichtige damit einverstanden wäre, aber andererseits ist der Inhalt der Verfügung für die Steuerbehörde nicht schlechthin verbindlich, d. h. unter gewissen Voraussetzungen ist sie nicht behindert eine neue Verfügung zu treffen, welche dem Steuerpflichtigen nachteiliger ist, als es die erste war.

Diese dem Steuerpflichtigen durchweg nachteilige[1] formelle Rechtskraft tritt ein, erstens bei allen Entscheidungen letzter Instanz, sodann bei Entscheidungen, die durch sämtliche ordentlichen Rechtsmittel angefochten wurden und deren Abänderung nicht zu erreichen war, schließlich bei solchen Entscheidungen, welche durch Ablauf der Rechtsmittelfrist (regelmäßig einen Monat) formell rechtskräftig wurden. Im letzteren Falle kann unter, dem Steuerpflichtigen günstigen Voraussetzungen auf Antrag Nachsicht erteilt werden, sodaß der Eintritt der formellen Rechtskraft hinausgeschoben wird und der Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, das versäumte Rechtsmittel nachträglich einzulegen (§ 68 f.). Eine Pflicht der Behörde, ein Vorbringen des Steuerpflichtigen in einer Sache, die bereits formell rechtskräftig entschieden ist, sachlich zu prüfen besteht rechtlich nur, wenn die betreffende Entscheidung absolut negativ war.[2] Dort wo eine Verfügung eine begehrte Gestaltung oder die Abgabe eines Erkenntnisses schlechthin ablehnt, hat sie sachlich überhaupt keine Wirkung und das betreffende Begehren muß bei wiederholtem Antrage erneut sachlich geprüft werden. Insofern werden die negativen Verfügungen von der formellen Rechtskraft nicht getroffen.

§ 23.

Die materielle Rechtskraft der Verfügungen und ihre Abänderlichkeit.

I. Die materielle Rechtskraft.

1. Die materielle Rechtskraft zeigt sich bei den Verfügungen des Steuerverfahrens nicht in der Absolutheit wie bei den Urteilen des Zivilprozesses. Das Verwaltungsverfahren und der nachfolgende Scheinparteiprozeß hat ganz andere Grundlagen wie der echte Parteiprozeß. Die Möglichkeit des Eintritts einer vollkommenen materiellen Rechts-

[1]) Kloß, aaO. Sp. 27.
[2]) Kloß, aaO. Sp. 26.

kraft[1] ist gegeben, aber in vieler Hinsicht beschränkt und zwar unterschiedlich beschränkt durch die Verschiedenheit der Verfügungen in Beziehung auf die Steuerart einerseits, auf ihre Wirksamkeit (gestaltend oder erkennend) andererseits. Die materielle Rechtskraft im Sinne der absoluten sachlichen Rechtsverbindlichkeit einer Verfügung ist nur vorhanden, wenn ausgeschlossen sind: 1. Die Änderungsbefugnis der Behörde gegenüber ihrer Verfügung oder derjenigen der untergeordneten Behörde. 2. Die Berichtigungs- und Neuveranlagungsbefugnis der Behörde.

Je mehr diese Befugnisse eingeschränkt sind, je größer ist die Rechtskraftwirkung der betreffenden Verfügung. Der endgültige Bestand einer günstigen Rechtsstellung ist dem Steuerpflichtigen erst bei Ausschluß der den Eintritt der absoluten materiellen Rechtskraft hindernden Befugnisse sicher. Dies kann mit dem einschränkenden Hinweis darauf gesagt werden, daß die Möglichkeit der Verfügungsänderung und der Berichtigung in gewissen Fällen davon abhängig ist, daß der Steuerpflichtige den Vorteil davon habe oder damit einverstanden sei.

2. Ein wichtiger Fall, in dem der Steuerverfügung absolute Rechtskraftwirkung zukommt, ist der, wenn der durch die Verfügung getroffene Steueranspruch infolge Verjährung erloschen ist. Dann kann die Verfügung nicht mehr geändert werden und auch eine Neuveranlagung kann nicht mehr stattfinden.

3. Die erkannte Einseitigkeit der formellen Rechtskraft, welche dem Steuerpflichtigen die Rechtsmittelbefugnis abschneidet, der Behörde jedoch grundsätzlich keine sachliche Bindung auferlegt, ist der materiellen Rechtskraft nicht eigen. Soweit sie vollkommen ist, ist ihr charakteristisch, daß dem Steuerpflichtigen die erlangte Rechtsstellung nicht mehr verschlechtert werden kann. Aber selbst die Beschränkungen der materiellen Rechtskraft müssen dem Steuerpflichtigen nicht durchweg zum Schaden gereichen. Gerade durch die, von der formellen Rechtskraft unbeeinflußte Abänderlichkeit der Verfügung ist es möglich, daß der Steuerpflichtige die ihm unangenehme Abschneidung der Rechtsmittel auf anderem Wege, nämlich durch den außerordentlichen Rechtsbehelf der Remonstration überwindet.

II. Die Abänderlichkeit der Verfügungen.

1. Die Befugnis der Behörde, ihre Verfügungen abzuändern, oder zurückzunehmen, oder aber die Verfügungen der untergeordneten Behörden außer Kraft zu setzen (§ 13 Abs. 2) ist von der formellen Rechtskraft grundsätzlich unbeeinflußt, wenn schon dieselbe in gewissen Fällen die Änderungsbefugnis der Behörde modifiziert.

Grundsätzlich konstatiert die AO. die Abänderlichkeit jeder Verfügung, die nachträglich von der Behörde für ungerechtfertigt erachtet

[1]) Der Zivilprozeß versteht unter materieller Rechtskraft die Gebundenheit sämtlicher Gerichte an ein ergangenes Urteil, die absolute Anerkennung des, durch ein Urteil festgelegten materiellen Rechtszustandes.

wird (§ 75).[1] Die Behörde soll die Möglichkeit haben, das objektiv Rechtmäßige und Zweckmäßige bei Durchführung der Besteuerung zur Geltung zu bringen. Es leuchtet ein, daß die durchgängige Anwendung des genannten Grundsatzes sehr zum Nachteile des Steuerpflichtigen wäre. Die Abänderlichkeit einer Verfügung ohne seinen Willen läuft seinem Interesse zuwider, denn er will sich an die Willensäußerung der Behörde halten und seine wirtschaftlichen Maßnahmen nach ihr einrichten.

Deshalb hat die AO. den Grundsatz der unbeschränkten Abänderlichkeit gerade für sehr wichtige Arten von Verfügungen und bedeutsamen Fällen durchbrochen.

a) Zunächst beschränkt § 75, 2. Halbs. die Abänderungsbefugnis der Behörden bei Verfügungen, die nur auf Antrag erlassen werden. Ist in diesem Falle der Antrag zurückgewiesen worden, so darf die Verfügung nur auf erneuten Antrag geändert werden. Der Steuerpflichtige kann nicht ohne weiteres annehmen, daß die Behörde ihre Ablehnung zurücknehmen werde und wird seine wirtschaftlichen Maßnahmen entsprechend treffen. Die Behörde kann aber den Steuerpflichtigen darauf aufmerksam machen, daß sie ihre Verfügung nicht mehr für gerechtfertigt hält, und bereit sei, dieselbe auf Antrag abzuändern. Eine umfängliche Handhabung dieser Möglichkeit halte ich für eine Ehrenpflicht der Behörde, welche viel dazu beitragen könnte, das Vertrauen des Steuerpflichtigen zur Behörde zu stärken.

b) Eine besonders günstige Stellung hat der Steuerpflichtige gegenüber Verfügungen, welche Ungehorsamsfolgen festsetzen. Als Beispiele nennt die AO. Verfügungen, die Zwangsmittel, Sicherungsgelder oder Steuerzuschläge anordnen. Derartige Verfügungen sind keine Strafen im eigentlichen Sinne, sondern Nachteile, die den Steuerpflichtigen zur Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten anhalten sollen. Die Anordnung solcher Nachteile soll der Behörde nur einmal gestattet sein und deshalb bestimmt § 77, daß die Verfügungen nur zugunsten des Betroffenen zurückgenommen oder geändert werden dürfen. Teilt die Behörde dem Steuerpflichtigen mit, daß sie von der Anordnung einer Ungehorsamsstrafe absehe, so kann sie diesen Verzicht nicht rückgängig machen.[2]

c) Die AO. hat eine Gruppe rechtsgestaltender Verfügungen mit erhöhter Beständigkeit ausgestattet. Das sind solche Verfügungen, die dem Steuerpflichtigen gegenüber eine Anerkennung, Genehmigung, Bewilligung oder Erlaubnis aussprechen, die ihm Befugnisse oder Vergünstigungen gewährt oder ihn von Pflichten befreit (§ 78).[3] Sofern es rechtlich zulässig ist, kann sich die Behörde die Abänderungsfähigkeit auch dieser Verfügungen sichern, indem sie sich dem Widerruf oder weitere Be-

[1]) Becker zu § 75 Anm. 4: „Der Ausdruck „ungerechtfertigt" trifft sowohl den Fall der Gesetzwidrigkeit, wie den der Zweckwidrigkeit der Verfügung".

[2]) Becker zu § 77 Anm. 3.

[3]) Kloß, aa O. St. u. W. IV, Sp. 227 nennt diese Verfügungen Rechtsverleihungen.

dingungen vorbehält (§ 78 Abs. 1). Erfüllt der Steuerpflichtige die Bedingungen oder Verpflichtungen, die ihm bei Gewährung der Begünstigung auferlegt werden, nicht, so wird die Verfügung rücknahme- bezw. einschränkungsfähig. Die Auferlegung von Sicherheitsleistung kann auch noch nachträglich gefordert werden, im Falle der Steuerpflichtige dieselbe nicht leistet, ist die Behörde zur Änderung befugt (§ 78 Ziff. 3).

Die Abänderlichkeit ist ferner gegeben bei Verfügungen, welche von der sachlich unzuständigen Stelle erlassen wurden (§ 78 Ziff. 1). Eine mit derartigem rechtlichem Fehler behaftete Verfügung ist zwar nicht nichtig, aber ihre Vernichtbarkeit äußert sich hier in der gegebenen Möglichkeit, die Verfügung unbeschränkt abzuändern oder zurückzunehmen. Dagegen ist die, von der örtlich unzuständigen Stelle erlassene Verfügung nicht abänderungsfähig. Das muß e contrario geschlossen werden, da sie in § 78 nicht einbezogen wurde.[1]

Die Vorteile der rechtsverleihenden Verfügung kommen den Steuerpflichtigen nicht zugute, wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erlassung der Verfügung maßgebend waren (§ 78 Ziff. 2). Die Grundlagen der Verfügung müssen sich jedoch objektiv verändert haben, um dieselbe abänderlich zu machen.[2] Wenn die Behörde nur die tatsächlichen oder rechtlichen Grundlagen irrtümlich verkannte, kann sie nicht ohne weiteres ändern.[3] Hat jedoch die Behörde das Vorhandensein von tatsächlichen Verhältnissen, auf Grund deren sie die Verfügung traf, infolge unrichtiger oder irreführender Angaben des Beteiligten irrig angenommen, so darf sie die Verfügung ändern (§ 78 Ziff. 2).

In jedem Fall der Verfügungsänderung wirkt dieselbe wie eine neue Verfügung von dem Zeitpunkt ihrer Entstehung ab, also ex nunc. Durch unlautere Machenschaften wie Täuschung, Zwang, Bestechung, verschlechtert der Steuerpflichtige jedoch seine Stellung in dieser Beziehung, indem die dadurch veranlaßte Verfügung nunmehr mit rückwirkender Kraft zurückgenommen werden kann.

d) Für eine wichtige Art der Verfügungen für den Steuerbescheid hat das Gesetz besondere Voraussetzungen der Abänderlichkeit aufgestellt. Der Steuerbescheid ergeht entweder schriftlich in der durch § 211 vorgeschriebenen Form oder (z. B. bei Zöllen) formfrei und umfaßt dann jede Willenskundgebung des Finanzamts oder einer Hilfsstelle desselben, mit der erstmalig ein bestimmter Betrag als Steuer von einer bestimmten Person beansprucht wird (§ 220). Wenn ein solcher Bescheid Zölle oder Verbrauchsabgaben betrifft, kann er in jedem Falle

[1]) Becker zu § 78 Anm. 3a).

[2]) Beispiel der veränderten Grundlagen RFH. 7, 257. Ein Erstattungsanspruch wird bejaht, jedoch darauf aufmerksam gemacht, daß wenn die Beteiligten zu einer späteren Zeit zur Ausführung des aufgegebenen Vertrages schreiten, die Rückforderung des erstattenden Betrages durch Änderung der Verfügung nach § 78 Abs. AO. möglich sei.

[3]) Hensel, S. 155
Becker zu § 78 Anm. 3 b, c.

zurückgenommen oder geändert werden (§ 76 Ziff. 1). Diese Abänderungsmöglichkeit ist bei den betreffenden Steuerarten wegen der notwendig summarischen Art der Veranlagung für gerechtfertigt zu halten. Die Unsicherheit, welche in der völligen Ungebundenheit der Behörde an ihre Verfügung liegt, mag durch die hier geltende kurze Verjährungsfrist von nur einem Jahr (§ 221) ausgeglichen werden.

Anders aber bei Besitz- und Verkehrssteuern.[1] Bei ihnen darf eine Änderung des Steuerbescheides nur mit Einwilligung des Steuerpflichtigen vorgenommen werden (§ 76 Ziff. 2). Dies gilt für diese Steuerarten zugunsten des Steuerpflichtigen ausnahmslos und auch in dem Falle, daß der Steuerbescheid bereits unanfechtbar geworden ist. Gerade im letztgenannten Falle finden wir einen eigenartigen Einfluß der formellen Rechtskraft des Steuerbescheids auf die Abänderungsbefugnis der Behörde. Wo die Behörde ihre Verfügungen abändern darf, ist diese Möglichkeit regelmäßig sowohl zugunsten des Steuergläubigers wie des Steuerpflichtigen gegeben. Der Ausnahmefall des § 77 schafft eine Abänderlichkeit nur zugunsten des Steuerpflichtigen. Sobald aber die Rechtskraft eingetreten ist, tritt die andere Ausnahme in Erscheinung, nämlich die Abänderlichkeit nur zu ungunsten des Steuerpflichtigen und zwar unter Aufrechterhaltung des Grundsatzes, daß der Steuerpflichtige der Abänderung, wenn sie möglich sein soll, zustimmen muß (§ 76 Ziff. 2). Der Grund weshalb der Steuerpflichtige häufig ein Interesse haben kann, einer Abänderung des Steuerbescheides zu seinen Ungunsten zuzustimmen liegt darin, daß durch die Unmöglichkeit der Verfügungsabänderung der Steuerbescheid noch keine absolute materielle Rechtskraft erreicht. Unter bestimmten Voraussetzungen hat vielmehr die Behörde die Möglichkeit einer Neuveranlagung. Hat der Steuerpflichtige von dieser, ihm drohenden Neuveranlagung eine noch nachteiligere Rechtsstellung zu erwarten, so wird er die Abänderung des Steuerbescheides als das kleinere Übel vorziehen und seine Einwilligung dazu geben.

e) Die uneingeschränkte Abänderungsfähigkeit ist für alle Verfügungen ausnahmslose gegeben, wenn die Abänderung Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten betrifft (§ 74 Abs. 3). Dies ist auch gegenüber sonst unabänderlichen Entscheidungen der Fall.[2] Es leuchtet ein, daß gerade im Steuerverfahren, in dem komplizierte Berechnungen häufig vorkommen, diese Bestimmung von großer Bedeutung ist.

f) Abgesehen vom vorhergehend genannten Fall, können Rechtsmittelentscheidungen nicht zurückgenommen oder geändert werden (§ 76 Abs. 3). Die Behörden sind an die Entscheidungen der Rechtsmittelinstanz gebunden und nicht zuletzt auch die Rechtsmittelinstanz

[1]) Solche Verkehrssteuern, die (z. B. Wechselsteuer) gar keinen Steuerbescheid verlangen, können unbeschränkt geändert werden.

[2]) RFH. in St. u. W. I, Nr. 250 u. 251.

selbst.[1] Letztere ist jedoch nicht nur ihrer eigenen Entscheidung gegenüber gebunden, sondern auch gegenüber der angefochtenen Entscheidung.[2] Ihre Abänderungsbefugnis ist durch die angefochtene Entscheidung beschränkt, insofern als sie dieselbe zu Ungunsten des Steuerpflichtigen nur ändern kann, wenn und soweit neue Tatsachen und Beweismittel bekannt geworden sind, die eine Aenderung rechtfertigen, oder wenn diese Aenderung sich auf eine abweichende rechtliche Beurteilung gründet (§ 228). Dem Reichsfinanzhof ist die reformatio in peius gegenüber dem Steuerpflichtigen überhaupt verschlossen.[3]

Von Wichtigkeit erscheint mir die klare Erkenntnis, daß durch die genannte Abänderungsfähigkeit eine absolute Rechtskraftwirkung der Entscheidung keineswegs erreicht ist. Dazu bedürfte es noch — wie früher gesagt — des Ausschlusses der Neuveranlagungs- und Berichtigungsbefugnis der Behörde.

§ 24.

Die Berichtigung und die Neuveranlagung.

1. Sowohl Berichtigung als Neuveranlagung hindern den Eintritt der absoluten materiellen Rechtskraft. Sie unterscheiden sich insofern von der Abänderung einer Verfügung, als die Verfügungen darstellen, die in einem neuen Verfahren und in derselben Sache ergehen. Die durch eine Verfügung geschaffene Lage mag formell unabänderlich sein, trotzdem eine Behörde die Möglichkeit hat, das ihr zweckmäßige und rechtmäßig erscheinende durch eine neue, ergänzende Verfügung zu erreichen. Dabei wirkt die Berichtigung nur zugunsten, die Neuveranlagung nur zu ungunsten des Steuerpflichtigen. Bei beiden ist vorausgesetzt, daß der betreffende Steueranspruch noch nicht durch Verjährung erloschen ist.

2. Die Berichtigung einer Steuerfestsetzung muß erfolgen, wenn bei einer Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde Fehler aufgedeckt werden, deren Berichtigung eine Herabsetzung der Steuer rechtfertigt (§ 213). Fehler sind nicht nur Rechnungsfehler, welche ja eine Aenderung auch zu ungunsten des Steuerpflichtigen ermöglichen, sondern insbesondere auch falsche Rechtsanwendung und falsche Auslegung von Willenserklärungen.[4] Die Nachprüfung kann der Steuerpflichtige durch Remonstration veranlassen.

3. Die Möglichkeit einer Neuveranlagung ist für die verschiedenen Steuerarten in verschiedenem Umfange gegeben (§ 212). Die engsten Grenzen sind für die Neuveranlagung bei den Steuern vom Einkommen und Vermögen (ausschließlich der Erbschaftssteuer) gezogen. Hier soll

[1]) Einspruchsentscheidungen können aber unter den Voraussetzungen des § 76 Abs. 1, 2 zurückgenommen werden (§ 14 der Steueraufw. VO. vom 11. 10. 23 RGBl. I, 939).

[2]) Kloß, aa O. Sp. 220.

[3]) Anders freilich im Fall, daß die Steuerstelle Rechtsbeschwerde gegen d. Berufs.-Urteil einlegt. Beisp. RFH. Urt. vom 31. 3. 25 II a 62/25, in St. u. W. IV. Nr. 374.

[4]) Becker zu § 212 Anm. 10.

die Neuveranlagung nur zulässig sein, wenn neue Tatsachen und Beweismittel bekannt werden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen.[1]

Diejenigen Steuern, bei denen die Verjährungsfrist mehr als ein Jahr beträgt und bei denen die Erteilung eines schriftlichen Bescheides vorgeschrieben ist, sind einer höheren Neuveranlagung fähig, wenn diese durch neue Tatsachen und Beweismittel oder aber auch durch Fehler gerechtfertigt wird, welche bei Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde sich herausstellen. Um den Steuerpflichtigen mit dem Ansinnen neuer Aufklärungen belästigen zu können, muß das Finanzamt aber mindestens Anhaltspunkte dafür haben, daß eine Neuveranlagung gerechtfertigt sei.[2]

Steuern, die eine kürzere Verjährungsfrist als 1 Jahr haben (Zölle, Verbrauchsabgaben) und bei denen die Erteilung eines schriftlichen Bescheides nicht vorgeschrieben, können bis Ablauf der Verjährungsfrist unbeschränkt neu veranlagt werden.

4. Die Befugnis der Behörde zur Neuveranlagung ist weder von der formellen Rechtskraft behindert, noch von dem Verbot der Abänderung von Rechtsmittelentscheidungen. Wenn die Voraussetzungen zur Neuveranlagung vorliegen, unterliegt die Rechtskraft der Rechtsmittelentscheidung. Die Rechtsmittelbehörde selbst kann ihre Entscheidung nicht ändern, aber das Finanzamt kann auf Grund neuer Tatsachen und Beweismittel eine Neuveranlagung vornehmen.[3] Kloß betont aber mit Recht die Konsumption von Tatsachen und Beweismitteln, welche die Rechtsmittelbehörde beachten konnte und legt dar,[4] „daß das Finanzamt, ein im Rechtsmittelzug bestätigtes Erkenntnis nur auf Grund von solchen neuen Tatsachen und Beweismitteln ändern kann, die die Rechtsmittelbehörde nicht beachten konnte". Steht der Neuveranlagung jedoch kein Erkenntnis einer Rechtsmittelbehörde entgegen, so ist diese nicht beschränkt und auch der bei der ersten Veranlagung bekannt gewesene Sachverhalt kann neu gewürdigt werden.[5]

Der Steuerpflichtige kann den neuen Steuerbescheid mit den ordentlichen Rechtsmitteln selbständig angreifen „soweit die Aenderung reicht" § 222. Er kann sich dabei auch auf Gründe berufen, die an sich nur gegen die ursprüngliche Veranlagung zulässig waren, und die er vielleicht nicht vorbrachte, weil er sich aus anderen Gründen für steuerpflichtig hielt. Die Rechtskraft des Bescheides erstreckt sich also nur auf den Betrag und nicht auf die Gründe.[6]

[1]) Über die Begriffe, Tatsachen und Beweismittel H. Lucas der Steuerbescheid Diss. Bonn 1922, Auszug S. 8.

[2]) RFH. 11, 1.

[3]) Becker zu § 212 Anm. 12. Hensel, S. 158, anders Lucas, aa O. Auszug S. 6.

[4]) Kloß, aa O. Sp. 224, anders die Praxis des RFH. St. u. W. IV, Nr. 105, dagegen Haux in Handelszeitung des „Schwäb. Merkur" Nr. 87/1925. Auch Becker gibt zu, daß die Neuaufrollung nicht ganz befriedige, tritt aber dem Urteil bei, St. u. W. IV, Sp. 337.

[5]) RFH. VI e A 178/24 vom 27. Nov. 1924, D. J. Z. 1925 Sp. 585.

[6]) Becker, AO. zu § 222 Anm. 1.

Eine andere rechtliche Beurteilung desselben Tatbestandes durch den Reichsfinanzhof kann eine Neuveranlagung nicht veranlassen. In keinem Fall darf sie auf eine, nach Entstehung des Steueranspruchs erlassene Entscheidung des RFH. begründet werden, in der die Steuerpflicht im Gegensatz zu einer früheren, einen gleichen Tatbestand betreffenden höchstrichterlichen Entscheidung bejaht wird (§ 212 Abs. 4). Andererseits kann freilich der Steuerpflichtige auch eine günstige Aenderung der Rechtsauffassung des RFH. nicht für sich geltend machen, nachdem seine Steuerpflicht durch Urteil des RFH. bejaht ist. Ein Erstattungsanspruch wird diesenfalls nicht begründet.[1]

F. Der Steuerpflichtige im Strafrecht und im Strafverfahren.

§ 25.

„Das Moralische versteht sich in Steuersachen nirgends und niemals von selbst."[2]

Leider ist dies heute mehr denn je der Fall und der Staat genötigt, im eigenen Interesse und in demjenigen der Gleichmäßigkeit der Besteuerungsdurchführung seinen Anspruch durch die Strafe zu sichern. Eine Betrachtung, die den Schutz des Steuerpflichtigen zum Gegenstand hat, kann auf eine Darstellung der Steuervergehen und der dem straffälligen Pflichtigen drohenden Übel füglich verzichten.

Die Rücksichten des heutigen Strafrechts, welches subsidiäre Geltung für das Steuerstrafrecht hat (§ 355) und die Garantien des Strafprozesses, in dem das Strafverfahren vom Steuerpflichtigen gedrängt werden kann (§ 415), kommen auch dem Steuerpflichtigen zugute. Einen wesentlichen Fortschritt gegenüber der übrigen Strafgesetzgebung bringt § 358, welcher denjenigen straffrei spricht, welcher in unverschuldetem Irrtum über das Bestehen oder die Anwendbarkeit steuerrechtlicher Vorschriften die Tat für erlaubt gehalten hat. Mit Recht wird hier mit dem vom Reichsgericht in Strafsachen aufrecht erhaltenen Grundsatz error juris nocet gebrochen, eine in der Wissenschaft längst anerkannte Notwendigkeit, welche sich auch in der Strafrechtsreform durchsetzen wird.[3] Der prozeßrechtliche Grundsatz der freien Beweiswürdigung macht ja auch tatsächlich die Befürchtung hinfällig, der Angeklagte könne Nichtwissen des Verbotenseins vorschützen.

Die Geldstrafe in unbeschränkter Höhe, welche durch die 3. St. NV. Art. VIII § 56 dem Steuerstrafrichter in die Hand gegeben wurde, ist mit Recht beanstandet worden.[4]

[1]) RFH. 11, 85.
[2]) F. Meisel. Das Strafrecht der RAO., sein Prinzip und seine Technik 1920, S. 14.
[3]) Amtlicher Strafgesetzentw. 1925, § 13.
[4]) Strutz, D. St. Z. 1924, S. 300.

Ferner wird in dem Strafrecht der AO. ein System der mildernden Umstände vermißt, was jedoch durch eine Verfahrensbefugnis (§ 443) wieder ausgeglichen werden mag, welche unten zu besprechen ist. Die Anerkennung der verminderten Zurechnungsfähigkeit als Strafmilderungsgrund wäre besonders wünschenswert und es ist dabei jene Kategorie von Steuerpflichtigen speziell ins Auge zu fassen, auf welche — wie Heinrich sagt[1] — ein Schreiben der Steuerbehörde, wie das rote Tuch auf den Stier wirkt. Es ist ein Zeichen unserer steuerüberlasteten Zeit, daß es Steuerpsychopathen gibt, deren Handlungen unter Umständen und mit der gebotenen Vorsicht beurteilt, als aus einer verminderten Zurechnungsfähigkeit entsprungen gewertet werden müssen. Diesen sogenannten Steuerkoller definiert Pape als „eine durch sinnlosen Geiz und vor allem durch nachweisbar krankhaft gewordene Furcht der Verarmung und Verelendung hervorgerufene Sucht zu hinterziehen und zu verschleiern".[2]

2. Das Strafverfahren in Steuersachen kennt das Legalitätsprinzip der Strafprozeßordnung nicht. Niederschlagung und Erlaß der Strafe sind im Steuerverwaltungsverfahren in großem Umfange nötig (§ 443). Damit soll der Willkür der Behörden nicht Vorschub geleistet werden, vielmehr sollen diese „nach pflichtgemäßem Ermessen abwägen, inwieweit der von ihnen wahrzunehmende Vorteil des Staates im gegebenenfall mit schonender Nachsicht sich verträgt und danach vorgehen."[3] Von besonderer Wichtigkeit für den Steuerpflichtigen erscheint § 443 Abs. 2, welcher die Finanzämter ermächtigt, von der Durchführung einer Untersuchung abzusehen, wenn eine Hinterziehung nicht in Frage kommt und das Verschulden des Täters geringfügig ist. Die Erwägung nach Recht und Billigkeit wird ergeben, ob im vorliegenden Fall auf das Strafverfahren nicht verzichtet werden kann. Eine Unterlassung dieser Prüfung stellt mit Rücksicht auf § 6 einen Verfahrensmangel dar.[4]

Das Unterwerfungsverfahren des § 410 kann zwar dem Steuerpflichtigen durch Herbeiführung einer raschen und bestimmten Buße für seine Zuwiderhandlung günstig sein, beschließt aber die Gefahr in sich, daß der Steuerpflichtige voreilig und durch die drohende Haltung der Behörde bedrängt, auf den Strafbescheid verzichtet und sich damit der Rechtsmittel auch in solchen Fällen beraubt, in welchem er im Strafverfahren wenigstens eine mildere Strafe erreicht hätte, als sie bei der Unterwerfung festgesetzt wurde.[5]

Der hauptsächliche Schutz des Verfahrens liegt darin, daß der Beschuldigte in jedem Falle die Entscheidung der Gerichte anrufen

[1]) Heinrich, Handbuch des Steuerstrafrecht 1924, Vorwort.
[2]) G. Pape. Allgemeine Grundzüge des Steuerstrafrechts in Steuertagesfragen 1924, S. 52.
[3]) So Otto Mayer, VR., S. 370. — Ähnlich Becker, zu § 443 Anm. 2.
[4]) Becker zu § 6 Anm. 1, Abs. 3.
[5]) Erlasse d. RFM. vom 25. 9. und 10. 10. 25. Wenn das FA. auf Geldstrafe von über 3000 Mk. erkennen will, ist die Genehmigung des Präsid. d. LFA. notwendig.

kann. Entsetzt ruft Meisel aus:[1] „Der Strafrichter über der Verwaltung, d. i. die Technik der deutschen Finanzgerichtsbarkeit!“ Tatsächlich mag die von den ordentlichen Gerichten wahrgenommene Steuerstrafgerichtsbarkeit die Bedürfnisse der Steuerverwaltung nicht voll zu befriedigen. Die Gründe, weshalb die Einführung der von Meisel zur Nachahmung empfohlene österreichische Kondifikation eines besonderen Finanzstrafrechts mit besonderen Rechtspflegeorganen nicht möglich war, hat Becker in der Vorbemerkung zum III. Teil seines Kommentars dargestellt. Für den Steuerpflichtigen jedenfalls ist das Verfahren der AO., welches die Anrufung der ordentlichen Gerichte ermöglicht, denkbar günstig.

III. Teil.

Zusammenfassung und Ergebnis.

§ 26.

Die Betrachtung des geltenden Rechtes unter dem besonderen Gesichtspunkt des Schutzes des Steuerpflichtigen, welche den vorhergehenden Teil der Abhandlung füllte, ist nur ein Fragment der, bezüglich der AO. vorhandenen Möglichkeiten. Allein die Rechtssätze über die Bewertung der Besteuerungsgrundlagen würden ein weites Feld für eine Betrachtung im obigen Sinne eröffnen. Der Verfasser hat geglaubt, auf Einzelheiten nur dort eingehen zu sollen, wo sie für die Erkenntnis des Gesetzes und seines Geistes von besonderer Wichtigkeit schienen.

Der Interessengegensatz von Steuergläubiger und Steuerschuldner ist genügend beleuchtet, um jetzt am Ende noch eine kleine Abblendung zu ertragen. Es bleibt übrig dorthin zu weisen, wo die beiden ungleichen Interessen sich treffen. Das Interesse des Staates an der Erhaltung und am Wohlergehen der Privatwirtschaften ist zu offenkundig, um genau ausgemalt werden zu müssen. Auf der andern Seite aber erwartet auch der steuerpflichtige Bürger mindestens von seinem steuerpflichtigen Mitbürger, daß er seine Steuer dem Gesetz gemäß bezahle, denn die Last, welcher sich der andere entzieht, wird auf seine Schulter gewälzt. Wäre die genannte Erwartung erfahrungsgemäß zutreffend, so wäre es überflüssig, vom Schutz des Steuerpflichtigen zu reden, denn das Verfahren im Staate der Uneigennützigen und Glaubwürdigen müßte so reibungslos verlaufen, daß die Behörde keine andere Befugnis brauchte, als diejenige, die Steuern der Bürger entgegenzunehmen. Da dieser Idealstaat bisher noch nicht erreicht wurde, auch nicht erreicht werden wird, so braucht die Behörde Befugnisse über Befugnisse, um die Glaubwürdigkeit der Steuerpflichtigen nachzuprüfen und um ihre Ziele zu erreichen, nicht nur im Interesse des Staates, sondern auch im Interesse des ehrlichen Steuerzahlers,

[1]) Meisel, aaO. S. 18.

welcher durch den Unehrlichen nicht belastet werden soll. Es ist schon so, daß in der gleichmäßigen Durchführung der Besteuerung ein Hauptteil des Rechtsschutzes des Steuerpflichtigen beschlossen ist.[1] Die Gesetzesmittel, welche hiezu erforderlich sind, belasten freilich auch denjenigen, welcher von vornherein geneigt ist, den Anforderungen des Gemeinwesens ehrlich zu entsprechen. Die Aufgabe des Gesetzgebers ist, dem Steuergläubiger die Mittel in die Hand zu geben, welche gleichzeitig die Durchführung der Besteuerung und die Gleichmäßigkeit der Durchführung ermöglichen. Hier treffen sich die Interessen von Gläubiger und Schuldner.

Dort wo das Bedürfnis in den Vordergrund tritt, den Steuerpflichtigen vor unberechtigten und mißbräuchlichen Eingriffen der Behörde zu schützen, tut sich der Gegensatz der Interessenlage auf. Man kann im Ganzen ruhig anerkennen, daß die AO. einen befriedigenden Ausgleich des Gegensatzes gefunden hat. Die zeitweilige Einschränkung des Rechtsschutzes der AO. durch die II. und III. St. NV. kann mit Rücksicht auf die neuen Steuergesetze als überholt betrachtet werden.[2] Das Verfahren der AO. selbst erscheint durchaus geeignet, der Behörde das Vertrauen des Steuerpflichtigen zu gewinnen. Selbstverständlich kommt es auf die Handhabung des Gesetzes durch die Behörden und zwar besonders auch durch die unteren Behörden an. Mit der vertrauenerweckenden Einstellung des Reichsfinanzhofs ist es nicht getan, denn der Weg zur letzten Instanz, so kurz er sein mag, er ist immer zu lang. Damit soll die zielweisende Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs in ihrer, besonders auch prophylaktischen Bedeutung nicht verkannt werden. Dem Ergebnis, zu dem neuerdings Becker, der Vater der AO. gelangt, kann zugestimmt werden. Er sagt: „daß im Steuerrecht die Grundlagen für einen weitgehenden Rechtsschutz gegeben sind, und daß der Reichsfinanzhof dem Rechtsschutzbedürfnis in jeder Weise Rechnung getragen hat".[3]

Die Machtmittel, welche zur Durchführung der Besteuerung dem Staate durch die Abgabenordnung zur Verfügung gestellt sind, insbesondere aber auch die Verbindung von Rechtsprechung und Exekutive in der Behördenorganisation wurden vom Verfasser, als die Rechtsstellung der Steuerpflichtigen möglicherweise gefährdend, erkannt. Die neuerliche Kritik Waldeckers[4] wird jedoch dem Gesetze nicht gerecht. Das was Waldecker nur als ursprüngliche Tendenz der AO. gelten lassen will,[5] ist m. E. tatsächlich für sie charakteristisch, nämlich der Aus-

[1]) So insbesondere Becker, in St. u. W. IV, Sp. 582.
[2]) In dem Wunsche der Wiederherstellung des Rechtsschutzes der AO. herrschte Einstimmigkeit. Vgl. Strutz, die künftige Gestaltung der direkten Reichssteuer vom Einkommen und Vermögen 1924 S. 30.
Für den Übergang maßgebend, insbesonders Steuerüberleitungsgrund §§ 5 bis 8 v. 29. 5. 1925.
[3]) Becker, in St. u. W. IV, Sp. 568.
[4]) Waldecker, Ludwig. Steuerrecht oder Fiskalismus? In FA. 42. Jg. (1925, I S. 69 f.)
[5]) Wadecker, aaO. S. 73.

gleich zwischen rechsstaatlichem Denken einerseits und den notwendigen fiskalischen Durchsetzungsmöglichkeiten andererseits. Praktische Fälle einseitig fiskalischer Gesetzesanwendung oder gar der Nichtachtung des Gesetzes[1] dürfen niemals dazu führen, dem Geiste des Gesetzes die Prämisse des Mißtrauens gegen den Steuerpflichtigen einseitig zu unterstellen. Ein Gesetz ohne diese Prämisse ist undenkbar, aber ein gegenseitiges Verstehen von Steuergläubiger und Steuerschuldner ist deshalb nicht ausgeschlossen. Das Bestreben des Gesetzgebers, ein Vertrauensverhältnis zum Steuerpflichtigen zu schaffen, konnte bei Darstellung des Gesetzes genügend hervorgehoben werden. Die Verwirklichung der gesetzgeberischen Absicht, hängt gerade hier von einer richtigen Auswahl und Ausbildung der Steuerbeamten ab und es ist das besondere Verdienst Waldeckers, auf die Wichtigkeit dieser Fragen hingewiesen und eingehende Vorschläge gemacht zu haben.[2]

Auch die scharfe Kritik, welche das Strafverfahren der AO. durch Meisel[3] gefunden hat, ist in solchen Ausmaßen kaum berechtigt, denn die Übelstände im heutigen Besteuerungswesen, können mit der besten Verfahrenstechnik nicht beseitigt werden.[4] Je größer der Steuerdruck, je stärker ist der Gegendruck des Steuerzahlers und je größer ist die Unzulänglichkeit der Verfahrensmittel. Die Güte und Gerechtigkeit unseres heutigen Steuersystems ist von der Wissenschaft längst in Zweifel gezogen und neue Wege sind angedeutet.[5] Aber unsere Steuerpolitik ist nur schwer in neue Bahnen zu leiten. Es ist bezeichnend, daß wir durch das Dawesgutachten auf die zu hohen Sätze der Umsatzsteuer und die zu niedere Belastung des Verbrauchs an Alkohol und Tabak hingewiesen werden mußten. Die neuen Steuergesetze haben z. T. eine Herabsetzung der Steuersätze gebracht. Daß damit der bestehenden Steuernot abgeholfen ist und das Vertrauen des Steuerpflichtigen gewonnen ist, wird niemand behaupten. Der Weg jedoch ist der richtige. Bei Verschärfung des Verfahrens zu Ungunsten des Steuerpflichtigen wäre nicht die erwünschte Gleichmäßigkeit der Besteuerung, sondern die größte Ungleichheit erreicht, welche sich genau nach den Machtmitteln differenzieren würde, welche dem Einzelnen im Steuerkampf zur Verfügung stehen. Dies möge verhindert werden, denn am Rechtsschutz des Steuerpflichtigen ist der Staat nicht nur wirtschaftlich interessiert, sondern auch moralisch, insofern der Rechtsschutz die Voraussetzung des allgemeinen Rechtsgefühls und des Glaubens an das Recht ist.

[1]) Waldecker, aaO. S. 91.
[2]) Waldecker, aaO. S. 75 und Vorschläge zur künftigen Ausbildung der Reichssteuerbeamten. Stuttgart 1920.
Waldecker gibt übrigens zu: „Bei dem erforderlichen Takt kann auch die Verbindung von Justiz und Verwaltung ihr Gutes haben". Steuerrecht oder Fiskalismus? S. 88 Anm. 1.
[3]) F. Meisel. Das Strafrecht der RAO., sein Prinzip und seine Technik 1920.
[4]) Vgl. S. 138.
[5]) V. Pistorius. Steuer oder Ertragsanteil. Jena 1919.
V. Pistorius. Die Einkommensteuerlüge in St. u. W. III, Sp. 1285 ff.

Druck von C. Riethmüllers Buch- und Kunstdruckerei Kirchheim-Teck